

## Tilburg University

### De woon- en vestigingsplaats in de BTW

Merkx, M.M.W.D.

*Publication date:*  
2011

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*

Merkx, M. M. W. D. (2011). *De woon- en vestigingsplaats in de BTW: Een onderzoek naar de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen - zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats - en hun onderlinge relatie in het licht van de regels voor de plaats van dienst.* [s.n.].

#### General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

#### Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

**De woon- en vestigingsplaats in de btw**

VOOR *PETER NABBE*

# **De woon- en vestigingsplaats in de btw**

Een onderzoek naar de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats – en hun onderlinge relatie in het licht van de regels voor de plaats van dienst

## **PROEFSCHRIFT**

ter verkrijging van de graad van doctor aan de Universiteit van Tilburg op  
gezag van de rector magnificus, prof. dr. Ph. Eijlander, in het openbaar  
te verdedigen ten overstaan van een door het college voor promoties  
aangewezen commissie in de aula van de Universiteit

op vrijdag 27 mei 2011 om 14.15 uur

door

Maria Magdalena Wilhelmina Désirée Merkx  
geboren op 24 augustus 1982 te Oosterhout

Promotor : prof. dr. H.W.M. van Kesteren

Overige leden promotiecommissie:

Prof. dr. P.H.J. Essers

Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren

Prof. mr. M.E. van Hilten

Prof. dr. R.N.G. van der Paardt

Het manuscript is afgesloten op 1 november 2010. Met ontwikkelingen na deze datum is geen rekening gehouden, m.u.v. de wijzigingen in het voorstel  
herschikking btw-verordening. De geraadpleegde tekst is die van 2 december  
2010.

## VOORWOORD

De weg die een promovenda heeft af te leggen wordt soms bestempeld als een eenzame. Toch heb ik dat niet zo ervaren. Er zijn genoeg mensen die (een gedeelte) van deze weg samen met mij hebben bewandeld, deuren voor mij hebben geopend of mij juist hebben overtuigd deuren gesloten te laten. Aan hen dan ook in dit voorwoord een bijzonder woord van dank.

Mijn (voormalige) collega's van btw-Zuid van Deloitte en in het bijzonder de btw-groep van kantoor Breda dank ik voor de momenten dat ik met jullie kon discussiëren over vraagstukken die opdoken bij het doen van dit onderzoek of gewoon met jullie kon praten als het even tegenzat. Jullie lieten mij regelmatig de praktische kant zien wanneer ik dreigde te verzanden in de theoretische kant van het verhaal. Mijn ervaringen uit de adviespraktijk hebben dan ook positief bijgedragen aan dit onderzoek. In het bijzonder dank ik Jan Lamers en Ed van den Elsen voor het lezen en becommentariëren van (delen van) mijn manuscript.

De collega's van het wetenschappelijk bureau van Deloitte Rotterdam bedank ik voor hun gastvrijheid de afgelopen jaren. Als 'btw-er' was ik toch een beetje een vreemde eend in de bijt. Ik hoop op een voortzetting van de samenwerking in de toekomst en kom zeker nog eens mee borrelen op vrijdagmiddag.

Een bijzonder woord van dank aan mijn promotor, Herman van Kesteren. Door het enthousiasme waarmee je vertelde tijdens jouw colleges is mijn liefde voor de btw groter geworden. Toen ik een proefschrift wilde gaan schrijven, heb ik dan ook geen moment getwijfeld en jou gebeld. Ons eerste gesprek over het promoveren (in de stationsrestauratie van Leiden onder barre winterse omstandigheden) en de talloze gesprekken op de universiteit en daarna in grand café Esplanada zal ik nooit vergeten. Je liet me vrij daar waar ik vrij gelaten wilde worden en zette mij op koers wanneer dat nodig was. De leden van de promotiecommissie dank ik voor het doornemen en beoordelen van mijn manuscript. Eric Kemmeren en Mariken van Hilten dank ik in het bijzonder voor het uitgebreide en opbouwende commentaar dat zij op dit manuscript hebben geleverd. Dit heeft zeker bijgedragen aan de kwaliteit van het stuk.

Mijn vriendinnen en paranimfen, Ilse Rouwé en Kim de Moor, dank ik voor de steun in alles wat ik doe. Vandaag staan jullie letterlijk achter me, zoals jullie dat figuurlijk altijd doen.

Mijn ouders dank ik voor de liefde die zij mij hebben gegeven. In al jullie bescheidenheid vonden jullie dat promoveren iets was voor echt goede studenten (en niet voor jullie cum laude afgestudeerde dochter). Ik hoop dat jullie nu dan ook met recht trots kunnen zijn op mij.

Mijn lieve man, Daniel: promoveren heb ik niet alleen gedaan. De vrijheid en de ruimte die je me hebt gegeven om mijn droom na te leven getuigen van veel liefde. Ik ben gelukkig jouw vrouw te zijn.

Lieve Anna, tijdens de laatste loodjes van dit proefschrift trappelde jij vrolijk rond in mijn buik. Zo klein als je bent, zul je je niets van het promoveren van je mama herinneren, maar hopelijk pak je later met trots 'mama's boek' uit de kast. En wie weet vind je het zo boeiend dat je later zelf ook kiest voor de btw!

Ten slotte is dit proefschrift opgedragen aan mijn peetoom Peter Nabbe. Je volgde de voortgang van mijn promotieonderzoek op de voet en informeerde er steeds geïnteresseerd naar. Het doet mij dan ook verdriet dat je het eindresultaat niet meer hebt kunnen zien.

## INHOUDSOPGAVE

<b>Voorwoord</b>	<b>V</b>
<b>Gebruikte afkortingen</b>	<b>XVII</b>
HOOFDSTUK 1	
Inleiding	1
1.1 Inleiding	1
1.2 De regels voor de plaats van dienst in de Europese btw	4
1.3 Probleemstelling	9
1.4 Onderzoeksmethode	12
1.5 Opbouw van het onderzoek	15
<b>Deel I De principes die aan de heffing van omzetbelasting ten grondslag liggen en hun uitwerking bij de verdeling van heffingsbevoegdheden</b>	
HOOFDSTUK 2	
Toetsingskader	21
2.1 Inleiding	21
2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting	22
2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter	22
2.2.2 Opvattingen over het rechtskarakter van de omzetbelasting	26
2.2.3 Doelmatigheid	29
2.3 Neutraliteitsbeginsel	31
2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw	31
2.3.2 Het beginsel van gelijke behandeling	34
2.4 Samenvattend	39
	VII



## HOOFDSTUK 3

Uitgangspunten bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting	41
3.1 Inleiding	41
3.2 Belastbare transacties in de omzetbelasting	43
3.3 Een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden	46
3.3.1 Inleiding	46
3.3.2 Theorieën over het recht om te heffen	46
3.3.2.1 De contracttheorie	46
3.3.2.2 De vergoedingstheorie	47
3.3.2.3 De theorie van de fysieke macht	49
3.3.2.4 De soevereiniteitstheorie	50
3.3.3 De verdeling van heffingsbevoegdheden	51
3.3.3.1 Het baatbeginsel als beginpunt	51
3.3.3.2 Verschillende uitleggen van het baatbeginsel	52
3.3.3.3 De theorie van Musgrave	54
3.3.3.4 Een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting	59
3.3.4 Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden en woon- en vestigingsplaats	68
3.4 Neutraliteit en de verdeling van heffingsbevoegdheden	70
3.4.1 Inleiding	70
3.4.2 Neutraliteit in het Europese recht	70
3.4.3 Neutraliteit in het internationale belastingrecht	76
3.4.4 Neutraliteit en de verdeling van heffingsbevoegdheden	79
3.4.5 Neutraliteit en woon- en vestigingsplaats	81
3.5 Doelmatigheid en de verdeling van heffingsbevoegdheden	82
3.5.1 Inleiding	82
3.5.2 Administratieve eenvoud	82
3.5.2.1 Administratieve eenvoud als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden	82
3.5.2.2 Administratieve eenvoud in de omzetbelasting	84
3.5.2.3 Oplossingen ter waarborging van de administratieve eenvoud	92
3.5.2.4 Administratieve eenvoud en woon- en vestigingsplaats	97
3.5.3 Rechtszekerheid	98
3.5.3.1 Rechtszekerheid als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden	98
3.5.3.2 Rechtszekerheid en woon- en vestigingsplaats	100
3.5.4 Waarborgen van controle	101
3.5.4.1 Waarborgen van controle als uitgangspunt voor de verdeling van heffingsbevoegdheden	101

3.5.4.2	Handhaving achteraf; de btw-controle	101
3.5.4.3	Preventieve handhaving; voorkoming van ongewenst gebruik, misbruik en fraude	105
3.5.4.4	Waarborgen van controle en de woon- en vestigingsplaats	107
3.5.5	Flexibiliteit	107
3.5.5.1	Flexibiliteit als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden	107
3.5.5.2	Flexibiliteit en woon- en vestigingsplaats	108
3.6	De ondernemer als afnemer	109
3.7	De uitgangspunten in de regels voor de plaats van dienst	114
3.7.1	Inleiding	114
3.7.2	Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden; heffing in het land van verbruik	114
3.7.3	Neutraliteit	119
3.7.4	Administratieve eenvoud	121
3.7.5	Rechtszekerheid	122
3.7.6	Waarborgen van controle	124
3.7.7	Flexibiliteit	124
3.7.8	De uitgangspunten volgens de OESO	125
3.8	Samenvattend	126

## **Deel II De invulling van de woon- en vestigingsplaats in het positieve recht**

### **HOOFDSTUK 4**

	De woon- en vestigingsplaats in de btw; Europees perspectief	135
4.1	Inleiding	135
4.2	De woon- en vestigingsplaats in de Europese btw-richtlijnen	136
4.2.1	Tweede Richtlijn	136
4.2.2	Zesde Richtlijn en de Europese btw-richtlijn (tekst tot en met 2009)	137
4.2.3	De Achtste en Dertiende Richtlijn	142
4.2.4	Het voorstel voor een Tiende Richtlijn	144
4.2.5	Het voorstel voor een Negentiende Richtlijn	145
4.2.6	De Europese btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)	145
4.3	De woon- en vestigingsplaats in de Europese jurisprudentie	154
4.3.1	Zetel van bedrijfsuitoefening	154
4.3.2	Vaste inrichting	158
4.4	Samenvattend	169
4.4.1	Zetel van de bedrijfsuitoefening	169
4.4.2	Vaste inrichting	170
4.4.3	Woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats	171
4.4.4	Toerekening	172

## HOOFDSTUK 5

De woon- en vestigingsplaats in de btw; Nederlands perspectief	173
5.1 Inleiding	173
5.2 De woon- en vestigingsplaats in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving	173
5.2.1 De Wet op de Omzetbelasting 1954	173
5.2.2 De Wet op de Omzetbelasting 1968 (regeling tot en met 1978)	177
5.2.3 De Wet op de Omzetbelasting 1968 (regeling vanaf 1 januari 1979 tot en met 2009)	180
5.2.4 De Wet op de Omzetbelasting 1968 (regeling vanaf 2010)	183
5.3 De woon- en vestigingsplaats in de Nederlandse btw-jurisprudentie	185
5.3.1 Zetel van bedrijfsuitoefening	185
5.3.2 Vaste inrichting	188
5.4 Samenvattend	192

## HOOFDSTUK 6

De woon- en vestigingsplaats in het civiele recht, het VW EU en de directe belastingen	195
6.1 Inleiding	195
6.2 De woonplaats in het civiele recht	196
6.2.1 Inleiding	196
6.2.2 De woonplaats van een natuurlijk persoon	197
6.2.3 De woonplaats van een rechtspersoon	200
6.2.4 De woonplaats en het internationale bevoegdheidsrecht	202
6.2.5 De woonplaats in het civiele recht in vergelijking met de omzetbelasting	204
6.3 De woon- en vestigingsplaats in het VW EU	207
6.3.1 Inleiding	207
6.3.2 Vestigingsplaats en het zijn van EU-onderdaan	208
6.3.3 Het begrip vestiging van het recht van vestiging	209
6.3.4 De woon- en vestigingsplaats in het VW EU in vergelijking met de omzetbelasting	213
6.4 De woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen	214
6.4.1 Inleiding	214
6.4.2 De woonplaats van een natuurlijk persoon	216
6.4.3 De vestigingsplaats van een lichaam	218
6.4.4 De vaste inrichting in de directe belastingen	220
6.4.4.1 Inleiding	220

6.4.4.2	Vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting	221
6.4.4.3	Begin en einde van de vaste inrichting	225
6.4.4.4	Uitvoering van werk	226
6.4.4.5	Verrichten van diensten	227
6.4.4.6	Vorbereidende en hulpwerkzaamheden	228
6.4.4.7	De vaste vertegenwoordiger	229
6.4.4.8	Dochtermaatschappij als vaste inrichting?	234
6.4.5	De woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen in vergelijking met de omzetbelasting	235
6.4.5.1	De woonplaats van een natuurlijk persoon	235
6.4.5.2	De vestigingsplaats van een lichaam	235
6.4.5.3	De vaste inrichting	236
6.4.5.4	Begin en einde vaste inrichting	237
6.4.5.5	Vaste inrichting bij uitvoering van werk en het verrichten van diensten	238
6.4.5.6	Vorbereidende en hulpwerkzaamheden	238
6.4.5.7	Vaste vertegenwoordiger	239
6.5	Schematisch overzicht	240
6.6	Samenvattend	256
6.6.1	Het civiele recht	256
6.6.2	Het VW EU	257
6.6.3	De directe belastingen	257

**Deel III De invulling van de vier vestigingsplaatsvormen, zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woon- en gebruikelijke verblijfplaats in de omzetbelasting**

HOOFDSTUK 7

	De vestigingsplaats van de dienstverrichter	261
7.1	Inleiding	261
7.2	De zetel van bedrijfsuitoefening	263
7.2.1	Inleiding	263
7.2.2	De zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon	265
7.2.3	De zetel van bedrijfsuitoefening van houdster- en financieringsmaatschappijen	277
7.2.4	De zetel van bedrijfsuitoefening van samenwerkingsverbanden	280
7.2.5	De primaire vestigingsplaats van een natuurlijk persoon	285
7.2.6	De zetel van bedrijfsuitoefening van een fiscale eenheid	288

7.3	De vaste inrichting	294
7.3.1	Inleiding	294
7.3.2	Personeel en middelen	294
7.3.3	Beschikken over	301
7.3.4	Duurzaamheid	307
7.3.4.1	Inleiding	307
7.3.4.2	Duurzaamheid naar tijd	309
7.3.4.3	Verbondenheid met een bepaalde locatie	312
7.4	Toerekening	315
7.4.1	Inleiding	315
7.4.2	Toerekening aan zetel, tenzij geen fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict	315
7.4.3	Toerekening op basis van de feitelijke uitvoering van de prestatie	320
7.5	Toerekening en de verleggingsregeling	324
7.6	De woon- en gebruikelijke verblijfplaats	328
7.7	Wenselijk recht	330
7.7.1	Inleiding	330
7.7.2	De zetel van bedrijfsuitoefening op basis van de werkelijke bedrijfsuitoefening	331
7.7.3	Vaste inrichting bij uitbesteding	338
7.8	Samenvattend	340
7.8.1	Zetel van bedrijfsuitoefening	341
7.8.2	Vaste inrichting	344
7.8.3	Toerekening	345
7.8.4	Toerekening en de verleggingsregeling	346
7.8.5	Woon- en gebruikelijke verblijfplaats	347
7.8.6	Wenselijk recht	347
HOOFDSTUK 8		
De vestigingsplaats van de afnemer		349
8.1	Inleiding	349
8.2	De belastingplichtige afnemer	350
8.2.1	Inleiding	350
8.2.2	De passieve vestiging als vaste inrichting	351
8.2.3	Begin en einde vaste inrichting	360
8.2.4	Toerekening van een dienst aan de afnemende vestiging	364
8.2.4.1	Inleiding	364
8.2.4.2	Jurisprudentie over de afnemer van een prestatie	364
8.2.4.3	Relevante factoren om te bepalen wie als afnemer van de prestatie geldt	379

	8.2.4.4	Toerekening van een prestatie aan een afnemer	396
	8.2.4.5	Toerekening van de prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting als afnemer	397
8.3		De niet-belastingplichtige afnemer	408
	8.3.1	Inleiding	408
	8.3.2	De betekenis van de vier vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen	409
	8.3.3	De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een consument	412
	8.3.4	De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband	416
	8.3.5	Vaste inrichting van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband?	416
8.4		Wenselijk recht	422
	8.4.1	Inleiding	422
	8.4.2	De zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening bij diensten aan een belastingplichtige	422
	8.4.3	Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter	424
	8.4.4	De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtig rechtspersoon of samenwerkingsverband op basis van de werkelijke activiteiten	428
8.5		Samenvattend	430
	8.5.1	De belastingplichtige afnemer	430
	8.5.1.1	Passieve vestiging als vaste inrichting?	430
	8.5.1.2	Begin en einde vaste inrichting	431
	8.5.1.3	Toerekening	432
	8.5.2	De niet-belastingplichtige afnemer	433
	8.5.2.1	De betekenis van de vier vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen	433
	8.5.2.2	De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een consument	433
	8.5.2.3	De primaire vestigingsplaats van een niet- belastingplichtige rechtspersoon of niet- belastingplichtig samenwerkingsverband	434
	8.5.2.4	Vaste inrichting van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband?	435
	8.5.3	Wenselijk recht	435

8.5.3.1	Zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening bij diensten aan een belastingplichtige	435
8.5.3.2	Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter	436
8.5.3.3	De primaire vestigingsplaats van de niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband op basis van de werkelijke activiteiten	437

#### **Deel IV Onderlinge relatie**

HOOFDSTUK 9		
	Relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting	441
9.1	Inleiding	441
9.2	Prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting	442
9.2.1	Inleiding	442
9.2.2	De zaak FCE Bank	442
9.2.3	Te onderscheiden situaties	445
9.2.4	De begrippen 'ieder' en 'persoon'	449
9.2.5	Zelfstandig	456
9.2.6	Aanwijzingen uit andere bepalingen	462
9.2.7	Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting ter voorkoming van misbruik?	464
9.3	De zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting en het recht op aftrek	475
9.3.1	Inleiding	475
9.3.2	Het recht op aftrek van voorbelasting in het algemeen	475
9.3.3	Recht op aftrek van voorbelasting van een zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting	487
9.3.4	Het recht op aftrek van voorbelasting en art. 192bis btw-richtlijn	495
9.4	Vaste inrichting en fiscale eenheid	496
9.4.1	Inleiding	496
9.4.2	BNB 2002/287	497
9.4.3	De reikwijdte van art. 11 btw-richtlijn	499
9.4.4	Grensoverschrijdende fiscale eenheid?	505
9.4.5	De relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting bij fiscale eenheid	520
9.5	Samenvattend	526
9.5.1	Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting	526

9.5.2	De zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting en het recht op aftrek	528
9.5.3	Vaste inrichting en fiscale eenheid	529
<b>HOOFDSTUK 10</b>		
	Conclusie	531
10.1	Inleiding	531
10.2	Eerste probleemstelling: invulling vestigingsplaatsvormen en onderlinge relatie bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst	533
10.2.1	Positief recht	533
10.2.1.1	De vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening	533
10.2.1.2	De vestigingsplaatsvorm vaste inrichting	536
10.2.1.3	Toerekening van een prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting	539
10.2.1.4	De vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats	541
10.2.2	Wenselijk recht	542
10.2.2.1	Zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening	542
10.2.2.2	Vaste inrichting bij uitbesteding	543
10.2.2.3	Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter	544
10.3	Tweede probleemstelling: prestaties onderling en aftrek van voorbelasting	546
10.3.1	Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting	546
10.3.2	Aftrek van voorbelasting bij een ondernemer met verscheidene vestigingen	548
10.3.3	Vaste inrichting en fiscale eenheid	549
	<b>Literatuurlijst</b>	<b>551</b>
	<b>Jurisprudentielijst</b>	<b>563</b>
	<b>Gebruikte publicaties</b>	<b>579</b>
	<b>Summary</b>	<b>583</b>
	<b>Trefwoordenregister</b>	<b>609</b>
	<b>Curriculum Vitae</b>	<b>617</b>
		XV





## GEBRUIKTE AFKORTINGEN

Achtste Richtlijn	Richtlijn 79/1072/EEG van 6 december 1979, PbEG 1979, L 331, blz. 11 e.v.
AWR	Algemene Wet Rijksbelastingen
Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006, PbEG 2006, L 347, blz. 1 e.v.
Btw-verordening	Verordening (EG) nr. 1777/2005 van 17 oktober 2005, PbEG 2005, L 288, blz. 1 e.v.
BVDB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
Dertiende Richtlijn	Richtlijn 86/560/EEG van 17 november 1986, PbEG 1986, L 326, blz. 40 e.v.
Eerste Richtlijn	Richtlijn 67/227/EEG van 11 april 1967, PbEG 1967, nr. 71, blz. 1301 e.v.
EEX-Vo	Verordening (EG), nr. 44/2001 van 22 december 2000, PbEG 2001, L 12, blz. 1 e.v.
OESO/OECD	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling/Organisation for Economic Co-operation and Development
Richtlijn 2008/8/EG	Richtlijn 2008/8/EG van 12 februari 2008, PbEG 2008, L 44, blz. 11 e.v.
Richtlijn 2008/9/EG	Richtlijn 2008/9/EG van 12 februari 2008, PbEG 2008, L 44, blz. 23 e.v.
Rv	Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering
Tiende Richtlijn	Richtlijn 84/386/EEG van 31 juli 1984, PbEG 1984, L 208, blz. 58
Tweede Richtlijn	Richtlijn 67/228/EEG van 11 april 1967, PbEG 1967, nr. 71, blz. 1303 e.v.
UB OB 1954	Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting 1954 van 22 december 1954, Stcrt. 1954, 248
Voorstel herschikking btw-verordening	Voorstel herschikking btw-verordening (tekst 2 december 2010), COM (2009), 672 def.
VW EU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie

*Gebruikte afkortingen*

---

Wet BRV	Wet Belastingen van Rechtsverkeer
Wet IB 2001	Wet op de Inkomstenbelasting 2001
Wet OB 1954	Wet op de Omzetbelasting 1954 van 9 december 1954, Stb. 1954, 533
Wet OB 1968	Wet op de Omzetbelasting 1968
Wet Vpb 1969	Wet op de Vennootschapsbelasting 1969
Zesde Richtlijn	Richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977, PbEG 1977, L 145, blz. 1 e.v.

## HOOFDSTUK 1

# Inleiding

### 1.1 Inleiding

Dienstverlening is niet weg te denken uit elke moderne samenleving. Een heffing over diensten kan in een als algemene verbruiksbelasting<sup>1</sup> aangeduide belasting als de omzetbelasting dan ook niet achterwege blijven. Toch heeft dienstverlening vanuit de omzetbelasting oorspronkelijk weinig aandacht gehad. De nadruk lag vaak op de behandeling van de levering van goederen in internationaal verband.<sup>2</sup> Door een aantal technologische en maatschappelijke ontwikkelingen is de belangstelling voor de behandeling van dienstverlening in de omzetbelasting toegenomen. Door digitalisering van de maatschappij worden producten die voorheen fysiek werden geleverd nu digitaal aangeboden, bijvoorbeeld cursussen. De elektronische snelweg vormt niet alleen meer een hulpmiddel om diensten aan te bieden die vervolgens fysiek worden geleverd. Dienstverlening vindt ook via elektronische weg plaats. Daardoor is voor de ontvanger van een dienst niet meer relevant waar de dienstverrichter is gelokaliseerd en kunnen dienstverrichters hun diensten wereldwijd aanbieden.<sup>3</sup> Door de toenemende mobiliteit en ontwikkelingen in de communicatietechnieken internationaliseert onze samenleving steeds meer waardoor ook diensten die wel fysiek worden geleverd niet noodzakelijkerwijs hoeven te worden aangeboden door lokale leveranciers. Door deze ontwikkelingen is meer aandacht gekomen voor de vraag in welk land diensten moeten worden belast en welke aanknopingspunten daarbij moeten worden gehanteerd. In Europees

1. Art. 1, tweede lid, eerste volzin, btw-richtlijn luidt: “Het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde berust op het beginsel dat van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvonden.”
2. Zie onder meer Verslag namens de Commissie voor de interne markt nopens het voorstel van de EEG-Commissie aan de Raad voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, zittingsdocumenten Europees Parlement 1/1966-1967, blz. 12 en Europese BTW-heffing. Rapport van de Commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU. Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 202, Deventer, Kluwer, 1996, blz. 51.
3. Veranderde aangrijppingspunten voor de belastingheffing, Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 213, Deventer, Kluwer, 2000, blz. 35.

verband kan concreet de wijziging van de regels voor de plaats van dienst met ingang van 1 januari 2010 worden genoemd. Naast nieuwe uitdagingen bieden de ontwikkelingen ook nieuwe mogelijkheden. Door automatisering is bijvoorbeeld de uitwisseling van gegevens tussen landen vergemakkelijkt.<sup>4</sup> Aanknopingspunten die voorheen niet haalbaar waren, kunnen door deze ontwikkelingen nu wel realiseerbaar zijn.

In Nederland heeft sinds de Wet OB 1954 de woon- en vestigingsplaats van de dienstverrichter en/of ontvanger van de dienst een rol gespeeld bij het vaststellen of een dienst in Nederland is belast. De Zesde Richtlijn introduceerde de woon- en vestigingsplaats van de dienstverrichter en ontvanger van de dienst als relevant aanknopingspunt in Europees verband. De plaats waar de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting had gevestigd, was daarbij hoofdregel, art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn. Voor een aantal specifiek genoemde diensten gold heffing in het land waar de ontvanger van de dienst woonde of was gevestigd, mits deze ontvanger een belastingplichtige was, of een niet-belastingplichtige woonachtig of gevestigd buiten het grondgebied van de Unie, art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn. Inmiddels zijn de plaats-van-dienst-regels uit de Zesde Richtlijn vervangen door nieuwe regels. Daarbij spelen de woon- en vestigingsplaats opnieuw een zeer belangrijke rol. Voor diensten aan belastingplichtigen geldt namelijk als hoofdregel: heffing in het land waar de ontvanger van de dienst is gevestigd, art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Voor diensten aan niet-belastingplichtigen geldt heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd, art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Ook bij de uitzonderingen op deze hoofdregels van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is de woon- of vestigingsplaats van de afnemer van belang.

De vestigingsplaats wordt in het kader van de regels voor de plaats van dienst onderverdeeld in vier vormen: de zetel van bedrijfsuitoefening, de vaste inrichting, de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats. Daarbij vormen de laatste twee restcriteria. Zij komen pas aan de orde bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. Ook andere regelingen uit de btw-richtlijn noemen de vestigingsplaats van dienstverrichter of ontvanger,<sup>5</sup> maar behalve bij de levering van gas en elektriciteit (art. 38 btw-richtlijn) wordt nergens onderscheid gemaakt tussen deze vier vormen van vestiging.<sup>6</sup> De zetel

4. Europese BTW-heffing. Rapport van de Commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU, reeds aangehaald, blz. 17.

5. Bijvoorbeeld art. 11, 194, 196, 214 (tekst vanaf 2010) en 227 btw-richtlijn.

6. Mijns inziens bekommerde de communautaire wetgever zich in het verleden niet zo om de vraag welke vestigingsplaatsvormen in een bepaling werden gebruikt en is hij dit in een later stadium wel gaan doen. De bepaling van art. 38 btw-richtlijn waarin wel onderscheid wordt gemaakt tussen de vier vestigingsplaatsvormen is van latere datum, te weten ingevoerd bij Richtlijn 2003/92/EG van de Raad van de Europese Unie van 7 oktober 2003 tot wijziging van →

van bedrijfsuitoefening is door de communautaire wetgeving aangeduid als een eenvoudig toepasbaar criterium<sup>7</sup> en heeft in de praktijk tot weinig discussie geleid.<sup>8</sup> De vaste inrichting is wel vaak onderwerp van discussie geweest.<sup>9</sup> Omdat de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting aangrijpt bij de feitelijke bedrijfsuitoefening en dus sterk afhankelijk is van de feitelijke situatie leidt dit in de praktijk regelmatig tot vragen, ondanks de aanwijzingen die zijn gegeven in met name de jurisprudentie. De woon- en gebruikelijke verblijfplaats zijn als zodanig nog nooit aan de orde gekomen in de btw-jurisprudentie. Het btw-comité heeft er enkele standpunten over ingenomen.<sup>10</sup> Ook vinden we bepalingen over de woon- en gebruikelijke verblijfplaats in art. 16 en 17 voorstel herschikking btw-verordening.

Niet alleen het vestigingsplaatsbegrip zelf, maar ook de onderlinge relatie tussen vier vormen van vestiging heeft de nodige aandacht gekregen. Het gaat daarbij met name om de vraag of tussen vestigingen van een onderneming belastbare prestaties plaatsvinden. Als dit niet het geval is, ligt de mogelijkheid van misbruik, met name bij diensten, voor de hand. Vrijgestelde ondernemers kunnen bijvoorbeeld diensten laten inkopen door een vestiging in een land met een gunstig btw-regime of een land buiten de Unie. Indien die vestiging ook als de afnemende vestiging wordt beschouwd en heffing op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) plaatsvindt in het land waar die vestiging is gelegen, kan een btw-voordeel worden behaald.<sup>11</sup> Maar ook kan de vraag worden gesteld wanneer binnen toepassing van de regels voor de plaats van dienst een prestatie aan de zetel van bedrijfsuitoefening of juist aan (één van) de vaste inrichting(en) moet worden toegerekend. Vooral zal deze vraag opkomen als verscheidene vestigingen bij het verrichten van een prestatie (bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) of bij het afnemen van een prestatie (bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) zijn betrokken.

Een uniforme invulling van de vier vestigingsplaatsvormen in alle lidstaten is van groot belang bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Juist de

→ de Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regels inzake de plaats van levering van gas en elektriciteit, PbEG 2003, L 260, blz. 8 e.v. Het feit dat in andere bepalingen geen onderscheid wordt gemaakt tussen de vier vestigingsplaatsvormen betekent naar mijn mening niet zonder meer dat zij bij die bepalingen geen rol spelen.

7. Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 1973/11, blz. 12.

8. Pas in 2007 werden hierover prejudiciële vragen gesteld in HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

9. Onder meer in HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (Berkholz), HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS) en HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease).

10. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1 (2009) 108658-EN, blz. 8-11.

11. J.J.P. Swinkels, Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes, International VAT Monitor November/December 2006, blz. 418.

regels voor de plaats van dienst verdelen de heffingsbevoegdheden tussen landen en moeten ervoor zorgen dat geen bevoegdheidsconflicten ontstaan die dubbele heffing of niet-heffing tot gevolg kunnen hebben.<sup>12</sup> De woon- en vestigingsplaats van de dienstverrichter en ontvanger van een dienst spelen daarbij een cruciale rol. Meer dan voorheen het geval was, moet een ondernemer sinds 1 januari 2010 de vestigingsplaats van zijn afnemer vaststellen.<sup>13</sup> Het is ook daarom van groot belang dat voldoende duidelijkheid bestaat over de invulling van de woon- en vestigingsplaats en dat tevens duidelijk is wanneer een prestatie kan worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening of juist (één van) de vaste inrichting(en). Veel duidelijkheid over de invulling van de vier vestigingsvormen is er echter niet.

Technologische en maatschappelijke ontwikkelingen zijn ook van invloed op de plaats waar personen zijn gevestigd en de wijze waarop moet worden vastgesteld waar zij zijn gevestigd. Door toegenomen mobiliteit en communicatietechnieken is het bijvoorbeeld mogelijk dat een onderneming wordt aangestuurd vanuit een ander land dan waar de feitelijke dienstverrichting plaatsvindt.<sup>14</sup> Naast de vraag hoe de vier vormen van vestiging die worden gebruikt bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst moeten worden ingevuld, kan dus ook de vraag worden gesteld of de invulling die de communautaire wetgever aan deze vier vormen heeft willen geven in de huidige tijd nog wel houdbaar is. Omdat sommige dienstverlening in de huidige tijd gemakkelijk op afstand kan geschieden, kan tevens de vraag worden gesteld of de vestigingsplaats van de dienstverrichter of ontvanger van een dienst in het geheel nog wel bruikbaar is als belangrijkste aanknopingspunt bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst.

Dit onderzoek handelt over de invulling van de vier vestigingsvormen en hoe hun onderlinge relatie is in het licht van de regels voor de plaats van dienst. Ook wordt aandacht besteed aan de vraag hoe moet worden omgegaan met ondernemers met verscheidene vestigingen voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting, onderlinge kostendoorbelastingen en het tegen vergoeding voor elkaar verrichten van werkzaamheden.

## 1.2 De regels voor de plaats van dienst in de Europese btw

De regels voor de plaats van dienst hebben als primaire doelstelling de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten en lidstaten en derde landen te verdelen om

12. Zie bijvoorbeeld HvJ Berkholtz, reeds aangehaald, r.o. 14.

13. Vanaf 1 januari 2010 geldt op grond van art. 44 btw-richtlijn als hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen dat zij belast zijn in het land waar de ontvanger van een dienst woont- of is gevestigd.

14. The impact of the Communications revolution on the application of 'Place of effective management' as a tie breaker Rule, Discussion paper OECD February 2001, punt 37 en 42-44.

zodoende dubbele heffing of niet heffing van btw te voorkomen.<sup>15</sup> Het aanknopingspunt woon- of vestigingsplaats van de dienstverrichter of afnemer functioneert daarbij slechts als middel om deze doelstelling te bereiken. Sinds 1 januari 2010 kennen de regels voor de plaats van dienst twee hoofdregels: een hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen en een hoofdregel voor diensten aan niet-belastingplichtigen. Bij toepassing van de hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen vindt heffing plaats in het land waar de ontvanger van de prestatie de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting worden de diensten belast daar waar de ontvanger zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Indien de dienstverrichter niet in de lidstaat van de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd en ook geen vaste inrichting heeft in dat land die bij het verrichten van de dienst is betrokken, is de afnemer verplicht de btw te voldoen, art. 192bis jo. art. 196 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 12, tweede lid jo. vierde lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Dienstverrichters hoeven zich dus niet in elke lidstaat waar zij afnemers hebben voor de btw te registreren en aan aangifte- en administratieve verplichtingen te voldoen. Diensten aan niet-belastingplichtigen zijn belast in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten echter verricht vanuit een vaste inrichting van de dienstverrichter op een andere plaats dan waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd dan vindt heffing plaats in het land waar die vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting zijn diensten belast in het land waar de dienstverrichter zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6, tweede lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Niet-belastingplichtige rechtspersonen met een btw-identificatienummer worden voor toepassing van de regels voor de plaats van dienst ook beschouwd als belastingplichtigen. Hetzelfde geldt voor belastingplichtigen met een niet-ondernemersdeel als zij prestaties afnemen met dat niet-ondernemersdeel, art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 7, zevende lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). De regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen gelden echter niet wanneer een belastingplichtige diensten afneemt die zijn bestemd voor eigen privégebruik of privégebruik van zijn personeel.<sup>16</sup> Op de hoofdregels voor de plaats van dienst geldt een aantal uitzonderingen. De uitzonderingen zijn volgens de communautaire wetgever

15. Het voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing wordt bijvoorbeeld benadrukt in de toelichting op het voorstel voor een Tweede Richtlijn, onderdeel van zittingsdocumenten 51/1965-1966, blz. 11 en 12.

16. Vierde overweging van de considerans van Richtlijn 2008/8/EG.



noodzakelijk omwille van administratieve en beleidsredenen.<sup>17</sup> Indien een van de uitzonderingen van toepassing is, moet deze worden toegepast. De uitzonderingen gaan voor op de hoofdregel.<sup>18</sup>

De eerste uitzondering geldt voor bemiddelingsdiensten aan niet-belastingplichtigen. Deze diensten worden belast in het land waar de levering of dienst waarbij wordt bemiddeld, is belast, art. 46 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6a Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Bemiddelingsdiensten aan belastingplichtigen vallen onder de hoofdregel.<sup>19</sup> Van bemiddeling is sprake indien de dienstverrichter handelt op naam en voor rekening van een ander. Dit kan de koper of de verkoper zijn, maar ook beiden.<sup>20</sup>

Een tweede uitzondering geldt voor diensten met betrekking tot onroerend goed, art. 47 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6b Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). De uitzondering geldt zowel voor diensten aan belastingplichtigen als diensten aan niet-belastingplichtigen. Diensten met betrekking tot onroerend goed zijn belast in het land waar het onroerend goed is gelegen. In de zaak Heger<sup>21</sup> stelt het Hof van Justitie dat alleen de diensten die een voldoende rechtstreeks verband hebben met de onroerende zaken onder deze uitzondering vallen. Ten aanzien van de overdracht van visrechten stelt het Hof in deze zaak dat sprake is van een voldoende verband. De rivier waarop deze visrechten betrekking hebben, vormt een onmisbaar hoofdbestanddeel van de dienst. Bovendien valt de plaats waar het onroerend goed is gelegen samen met de plaats van het uiteindelijk gebruik van de dienst.

De derde uitzondering geldt voor personenvervoersdiensten en geldt wederom voor zowel diensten aan belastingplichtigen als aan niet-belastingplichtigen. Personenvervoersdiensten zijn belast waar de vervoersdienst plaatsvindt naar verhouding van de afgelegde afstanden, art. 48 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6c, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Indien bij personenvervoer verscheidene lidstaten worden doorkruist, moet in elke lidstaat btw worden voldaan. Daarbij moet de totale vergoeding worden verdeeld over de landen naar verhouding van de afgelegde afstanden. Met andere kostenelementen, zoals de mate van arbeid van de chauffeur, mag geen rekening worden gehouden.<sup>22</sup>

17. Derde overweging van de considerans van Richtlijn 2008/8/EG.

18. HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, VN 1997, blz. 1225 (Dudda).

19. Bemiddeling bij onroerend goed valt echter onder de uitzondering van art. 47 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6b Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010).

20. Art. 9 btw-verordening.

21. HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05, VN 2006/47.14 (Heger).

22. HvJ 6 november 1997, zaak C-116/96, VN 1998/4.13 (Reisebüro Binder).

De vierde uitzondering is die van goederenvervoersdiensten voor niet-belastingplichtigen. Intracommunautaire goederenvervoersdiensten, vervoersdiensten van de ene naar de ander lidstaat, zijn belast in het land van vertrek. Alle andere goederenvervoersdiensten zijn net als personenvervoersdiensten belast in het land waar zij plaatsvinden naar verhouding van de afgelegde afstanden, art. 49 en 50 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6c, tweede en derde lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Voor goederenvervoersdiensten aan belastingplichtigen geldt de hoofdregel voor belastingplichtigen van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6, eerste lid, Wet OB 1968.

De vijfde uitzondering geldt voor diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, inclusief de diensten van de organisatoren van dergelijke activiteiten. Deze diensten zijn belast op de plaats waar zij daadwerkelijk plaatsvinden, art. 53 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6d Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). De uitzondering geldt zowel voor diensten aan belastingplichtigen als diensten aan niet-belastingplichtigen. De communautaire wetgever is van mening dat de btw moet worden uitbetaald in de lidstaat waar de diensten materieel worden verricht en niet in de staat waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, als de organisator van het evenement in die staat de door de eindverbruiker verschuldigde bedragen int (met als belastinggrondslag alle diensten waarvan de kosten worden opgenomen in de prijs van de door de eindverbruiker betaalde dienst).<sup>23</sup> Vanaf 1 januari 2011 geldt de hiervoor genoemde regeling niet meer voor diensten aan belastingplichtigen. Voor belastingplichtigen komt een bijzondere regeling voor het verlenen van toegang tot deze hiervoor genoemde activiteiten. Het verlenen van toegang is belast daar waar de evenementen daadwerkelijk plaatsvinden, art. 3 Richtlijn 2008/8/EG. Voor alle andere diensten aan belastingplichtigen die voorheen onder art. 53 btw-richtlijn vielen geldt vanaf 1 januari 2011 de hoofdregel van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Ook met vervoer samenhangende diensten, als laden en lossen en expertises en werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken verricht voor niet-belastingplichtigen zijn belast in het land waar zij daadwerkelijk plaatsvinden, art. 54 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6e Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Volgens Nederlandse jurisprudentie is de plaats waar diensten materieel worden verricht de plaats waar de prestatie wordt afgenomen.<sup>24</sup> Dat het genot in een ander land plaatsvindt, doet daar niet aan af.<sup>25</sup>

23. HvJ Dudda, reeds aangehaald, r.o. 24.

24. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 augustus 1998, nr. VB98/1785, VN 1998/40.33 en HR 21 september 1994, nr. 29 792, BNB 1995/2.

25. Hof Amsterdam 26 februari 1991, nr. 4186/89, FED 1991/480 en Hof Amsterdam 10 mei 1995, nr. 94/0006, opgenomen in HR 16 oktober 1996, nr. 31 441, BNB 1996/395.

Een zesde uitzondering geldt voor restaurant- en cateringdiensten. Deze diensten zijn belast in het land waar zij materieel worden verricht, art. 55 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6f, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). De regeling geldt zowel voor diensten aan belastingplichtigen als aan niet-belastingplichtigen. Worden restaurant- en cateringdiensten verricht aan boord van een schip, vliegtuig of trein tijdens het in de Unie verrichte gedeelte van passagiersvervoer dan vindt heffing plaats in het land van vertrek, art. 57 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6f, tweede lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010).

Een zevende uitzondering geldt voor verhuur van vervoermiddelen. Kortdurende verhuur is belast in het land waar het vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking van de afnemer wordt gesteld ongeacht of de afnemer een belastingplichtige of niet-belastingplichtige is. Langdurende verhuur is belast volgens de hoofdregels voor de plaats van dienst. Heffing vindt dus plaats in het land waar de afnemer is gevestigd bij verhuur aan belastingplichtigen en in het land waar de verhuurder is gevestigd bij verhuur aan niet-belastingplichtigen. Kortdurende verhuur is verhuur voor maximaal dertig dagen. Bij vaartuigen geldt een maximum van negentig dagen, art. 56 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6g Wet OB 1968. Met ingang van 1 januari 2013 zal langdurende verhuur aan niet-belastingplichtigen belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 4 Richtlijn 2008/8/EG. Een uitzondering geldt voor de langdurende verhuur van een pleziervaartuig. Deze verhuur is belast in het land waar het pleziervaartuig effectief aan de niet-belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld, mits de dienst daadwerkelijk door de dienstverrichter wordt verricht vanuit de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting aldaar.

De achtste uitzondering geldt voor langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtigen door dienstverrichters die buiten de Unie zijn gevestigd en binnen de Unie geen vaste inrichting hebben van waaruit zij deze diensten verrichten. Heffing vindt plaats in het land waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6h Wet OB 1968. Met ingang van 1 januari 2015 zal de regeling ook gelden voor dienstverrichters die wel binnen de Unie zijn gevestigd. De regeling zorgt ervoor dat het voor de niet-belastingplichtige niet meer uitmaakt in welk land degene die hem diensten verleent, is gevestigd en zorgt dus voor gelijke concurrentieverhoudingen tussen ondernemers. Ondernemers hoeven zich niet in elk land waar zij afnemers hebben voor de omzetbelasting te registreren en aan hun aangifteverplichtingen te voldoen. Er geldt een bijzonder regime op basis waarvan ondernemers aangifte kunnen doen in één lidstaat, het éénloket-systeem.

De negende en laatste uitzondering geldt voor een aantal specifiek genoemde diensten. Het betreft: 1) de overdracht en het verlenen van auteursrechten,

octrooien, licentierechten, handelsmerken en soortgelijke rechten, 2) diensten op het gebied van de reclame, 3) diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede gegevensverwerking en informatieverschaffing, 4) de verplichting om een beroepsactiviteit of een in dit artikel vermeld recht geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen, 5) bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten, 6) het beschikbaar stellen van personeel, 7) de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van alle vervoermiddelen, 8) het bieden van toegang tot aardgas- en elektriciteitsdistributiesystemen alsmede het verrichten van transport- en transmissiediensten via deze systemen en het verrichten van andere daarmee rechtstreeks verbonden diensten, 9) telecom-municatiediensten, 10) radio- en televisieomroepdiensten en 11) elektronische diensten. Deze diensten zijn belast in het land waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, wanneer de afnemer is gevestigd respectievelijk zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft buiten de Unie, art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 6i Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010).

Indien diensten als bedoeld in art. 44, 45, 56 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) op basis van de hiervoor besproken regels zijn belast in een van de lidstaten kunnen zij besluiten om deze diensten toch niet in de heffing te betrekken als het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten buiten de Unie plaatsvindt. Indien de genoemde diensten op basis van de besproken regels belast zijn buiten de Unie kunnen lidstaten bepalen dat omzetbelasting in hun land is verschuldigd wanneer het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie op het grondgebied van hun land plaatsvinden, art. 59bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Lidstaten zijn verplicht om deze regeling toe te passen op telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten verricht door buiten de Unie gevestigde dienstverrichters, art. 59ter btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) aan niet-belastingplichtigen. Vanaf 1 januari 2015 geldt voor telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten dezelfde regeling als voor langs elektronische weg verleende diensten. In de zaak *Athesia Druck* geeft het Hof van Justitie aan dat het werkelijk verbruik en de werkelijke exploitatie van reclamediensten plaatsvindt in het land van waaruit de reclameboodschappen worden verspreid. Bij Italiaanse media, zoals in de zaak *Athesia Druck*, zal dit Italië zijn.<sup>26</sup>

### 1.3 Probleemstelling

Hoewel het van groot belang is dat de vier vestigingsplaatsvormen op uniforme wijze worden uitgelegd, bestaat op dit moment nog onvoldoende duidelijkheid

26. HvJ 19 februari 2009, zaak C-1/08, VN 2009/11.19 (*Athesia Druck*), r.o. 29 en 30.

over de invulling daarvan. Hetzelfde geldt voor hun onderlinge relatie. Dit onderzoek handelt over de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen: zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats in het kader van de regels voor de plaats van dienst. De btw-heffing over goederen blijft in dit onderzoek buiten beschouwing. Slechts daar waar een vergelijking tussen btw-heffing over goederen en diensten van belang is voor de vraag hoe btw-heffing over diensten zou moeten plaatsvinden, komt de btw-behandeling van goederenleveringen aan de orde. De onderlinge relatie tussen de vier vestigingsplaatsvormen komt in dit onderzoek uitgebreid aan bod. De invulling van de vier vestigingsplaatsvormen en hun onderlinge relatie wordt daarbij in verband gebracht met het rechtskarakter van de omzetbelasting en de heffingssystematiek evenals het in de omzetbelasting zo belangrijk geachte neutraliteitsbeginsel.

De omzetbelasting heeft mijns inziens het rechtskarakter van een verbruiksbelasting (zie paragraaf 2.2.2). Aan de doelstelling van de omzetbelasting als deze als verbruiksbelasting wordt aangeduid,<sup>27</sup> worden in zekere mate concessies gedaan door de heffingssystematiek van de omzetbelasting, de heffing bij de ondernemer bij wie de consument zijn bestedingen doet. Binnen de totstandkoming van de regels voor de plaats van dienst uit zich dit doordat men steeds worstelt met enerzijds de wens van heffing in het land van verbruik en anderzijds een vormgeving van de regels die voor ondernemers administratief niet te gecompliceerd is (zie paragraaf 3.7.4). De doelstelling van de omzetbelasting gebaseerd op het rechtskarakter van deze belasting is echter het uitgangspunt. Slechts in beperkte mate kunnen door de heffingssystematiek concessies worden gedaan.

In de omzetbelasting speelt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. De totstandkoming van de interne markt in de Europese Unie eist dat ondernemers uit verschillende lidstaten op gelijke voet met elkaar kunnen concurreren. Daartoe is het noodzakelijk dat binnen elk land op soortgelijke goederen en soortgelijke diensten een zelfde btw-bedrag rust, zodat een product niet door de belastingheffing op zich aantrekkelijker of minder aantrekkelijk wordt voor de consument. De regels voor de plaats van dienst en bijgevolg de invulling van de vier daarin genoemde vestigingsplaatsvormen moeten zoveel mogelijk bijdragen tot verwezenlijking van een dergelijke gelijke belastingheffing.

27. De omzetbelasting wordt ook wel eens als bestedingsbelasting aangeduid, bijvoorbeeld J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer, Uitgeverij FED, 1973, blz. 7, M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 14-16 en G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 27.

De eerste en belangrijkste probleemstelling van dit onderzoek luidt dan ook:

*Hoe dienen de vier vestigingsplaatsvormen te worden ingevuld en hoe dient hun onderlinge relatie te zijn bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst, zodat deze in overeenstemming zijn met het rechtskarakter van de omzetbelasting en het neutraliteitsbeginsel rekening houdend met de heffings-systeematiek van de omzetbelasting?*

Doel van de wetenschapper is niet alleen om te onderzoeken hoe iets in elkaar zit, maar ook hoe dit in elkaar zou moeten zitten. Niet alleen wat het positieve recht is, maar ook wat wenselijk recht is. Onder positief recht dient hierbij mijns inziens te worden verstaan het geldende recht zoals dit in wet- en regelgeving is opgenomen en door de rechters is uitgelegd, zodanig dat het vast staat. Het positieve recht begint in zijn oorsprong met de wet, maar wordt later door rechters nader vormgegeven. Het positieve recht is een gegeven. Er kan niet van worden afgeweken tenzij de wetgever de wet wijzigt of de hoogste Nederlandse rechter, de Hoge Raad of het Hof van Justitie 'om' gaat en zijn oordeel over de uitleg van de wet wijzigt. Het positieve recht kan op punten nog niet duidelijk zijn en nader moeten worden ingevuld door de rechters. Standpunten die men in de literatuur hierover inneemt, moeten mijns inziens niet worden beschouwd als een pleidooi voor wenselijk recht, maar een pleidooi voor een wenselijke invulling van het positieve recht. Van wenselijk recht kan pas worden gesproken als het positieve recht geen nadere uitleg in de jurisprudentie behoeft. Wenselijk recht wijkt af van het geldende recht zoals dit in wet- en regelgeving en jurisprudentie is neergelegd. In dit onderzoek zal naast de wijze waarop momenteel de vier vestigingsplaatsvormen worden ingevuld en hoe hun onderlinge relatie is (het positieve recht), ook de nodige aandacht zijn voor de vraag hoe het zou moeten zijn (het wenselijke recht). Daarbij zullen het rechtskarakter, de heffingssystematiek van de omzetbelasting en het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol spelen. Op het gebied van de vestigingsplaats in de omzetbelasting en de onderlinge relatie tussen de vier vestigingsplaatsvormen zijn er nog veel niet betreden paden, zodat ook het positieve recht op sommige punten nog niet duidelijk is ingevuld. Op die punten zal worden gezocht naar een wenselijke invulling van het positieve recht.

Een onderzoek naar de vier vestigingsplaatsvormen in de omzetbelasting is niet compleet zonder een onderzoek naar de bijzondere positie die een onderneming met verscheidene vestigingen binnen de omzetbelasting heeft. Doordat sprake is van één ondernemer met vestigingen die zich in verschillende landen bevinden doet zich een aantal praktische problemen voor. De autoriteiten van elk land hebben over het algemeen slechts zicht op wat er in hun eigen land gebeurt. Wanneer een vestiging een prestatie afneemt die eigenlijk is bestemd voor een andere vestiging komen vragen op als:

1. Wie moet als afnemer van deze prestatie worden beschouwd?
2. Moeten tussen beide vestigingen belastbare prestaties worden aangenomen om de heffing van btw in goede banen te leiden?
3. Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting voor deze afgenomen prestatie worden bepaald?

Voor de beantwoording van dergelijke vragen spelen opnieuw het rechtskarakter, de heffingssystematiek en het neutraliteitsbeginsel een belangrijke rol. Zo brengt het rechtskarakter van de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting (zie paragraaf 2.2.2) met zich dat heffing zou moeten plaatsvinden in het land van de vestiging voor wie de dienst is bestemd. Door de heffingssystematiek van de omzetbelasting is dit echter vaak niet haalbaar. Het is immers de dienstverrichter die bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet vaststellen voor wie de dienst is bestemd. Hij zal niet altijd zicht hebben op de interne verhoudingen tussen de vestigingen en zal dus niet altijd kunnen bepalen voor welke vestiging zijn dienst is bestemd. Het neutraliteitsbeginsel laat zich onder meer gelden bij het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting. Het recht op aftrek moet worden bepaald uitgaande van het gebruik dat van een goed of dienst wordt gemaakt. Dat principe kan niet worden losgelaten wanneer een andere vestiging dan de vestiging die de dienst gebruikt de dienst inkoopt. Er zou dan een ongelijke situatie kunnen ontstaan<sup>28</sup> tussen een vestiging die zijn eigen diensten inkoopt en een vestiging die diensten door een andere vestiging laat inkopen. De tweede probleemstelling van dit onderzoek luidt dan ook:

*Hoe dient te worden omgegaan met kostendoorbelastingen, door vestigingen onderling tegen vergoeding verrichte werkzaamheden en het recht op aftrek van voorbelasting van een ondernemer met verscheidene vestigingen in verschillende landen?*

#### 1.4 Onderzoeksmethode

De Nederlandse omzetbelasting heeft een Europese grondslag in de vorm van de btw-richtlijn. De btw-richtlijn vormt onderdeel van het Unierecht. Lidstaten zijn verplicht de richtlijn zodanig in hun wetgeving te implementeren dat het door de richtlijn voorgeschreven resultaat wordt bereikt.<sup>29</sup> Indien implementatie niet juist of niet tijdig heeft plaatsgevonden en de betreffende bepalingen uit de richtlijn zijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig geformuleerd dan kunnen burgers rechtstreeks een beroep doen op het

28. Als de ene vestiging wel, maar de andere vestiging geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

29. Art. 288 VW EU.

Unierecht.<sup>30</sup> Zij kunnen zelfs vergoeding krijgen van schade die zij hebben geleden als gevolg van de niet tijdige of niet juiste implementatie.<sup>31</sup> Het Unierecht gaat dus boven het nationale recht.<sup>32</sup> De nationale rechters zijn in samenwerking met het Hof van Justitie bewaker van een juiste implementatie van het Unierecht door de lidstaten. Elke nationale rechter kan een vraag aan het Hof van Justitie voorleggen. De hoogste rechterlijke instantie van een land is daartoe zelfs verplicht, tenzij het Hof al eerder uitspraak heeft gedaan over de betreffende vraag of er redelijkerwijs geen twijfel bestaat over de wijze waarop een gestelde vraag moet worden beantwoord.<sup>33</sup> De nationale rechters passen daarnaast regelmatig een verzoenende interpretatie toe. Indien de tekst van de wet niet volledig in overeenstemming is met de btw-richtlijn (bijvoorbeeld omdat de tekst van de nationale wet van voor de Zesde Richtlijn is gehandhaafd) wordt de tekst van de wet toch geacht overeen te komen met die van de bijbehorende richtlijnbevestiging.<sup>34</sup>

De inhoud van het Unierecht dient ook in alle lidstaten gelijk te zijn. Veel begrippen in de richtlijnen worden dan ook aangeduid als communautaire begrippen. Zij zijn autonoom en dienen eenvormig te worden uitgelegd. Hun uitleg is niet afhankelijk van bijvoorbeeld het civiele recht<sup>35</sup> van lidstaten. Van Dongen noemt als voorbeelden van dergelijke communautaire begrippen: vaste inrichting, levering van een goed, diensten op het gebied van reclame, verhuur van onroerend goed en onroerend goed.<sup>36</sup> Vooral wanneer we het hebben over de regels voor de plaats van dienst is een uniforme uitleg van de begrippen uit het Unierecht van groot belang. Indien een lidstaat het begrip vaste inrichting anders invult dan een andere lidstaat kan dit een ongewenste dubbele heffing of niet-heffing tot gevolg hebben. Stel bijvoorbeeld dat op grond van de Nederlandse wetgeving sprake is van een vaste inrichting in Finland waaraan de betreffende dienst volgens deze wetgeving ook moet worden toegerekend. Nederland zal de verrichte dienst dan niet in de heffing betrekken. Stel vervolgens dat volgens Finse wetgeving geen sprake is van een vaste inrichting en dat de prestatie is belast in het land waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft, stel in dit geval in Nederland, dan zal ook

30. Zie bijvoorbeeld HvJ 19 januari 1982, zaak 8/81, Jur. 1982, blz. 53 (Becker), r.o. 25 en HvJ 12 februari 2009, zaak C-138/07, VN 2009/11.14 (Cobelfret), r.o. 58.

31. HvJ 19 november 1991, zaak C-6/90 en C-9/90, Jur. 1991, blz. I-5357 (Francovich), r.o. 58, HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99, VN 2001/11.21 (Stockholm Lindöpark) en W.A. Vermeend, H.A. Kogels en H. Mees, *Compendium Europees belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 65.

32. A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw* (diss. UvT), 2007, blz. 51.

33. HvJ 6 oktober 1982, zaak 283/81, Jur. 1982, blz. 3415 (CILFIT), r.o. 6, 14 en 15.

34. HvJ 13 november 1990, zaak C-106/89, Jur. 1990, blz. I-4135 (Marleasing), r.o. 8, HvJ 16 december 1993, zaak C-334/92, Jur. 1993, blz. I-6911 (Wagner Miret), r.o. 20 en HvJ 16 juli 1998, zaak C-355/96, Jur. 1998, blz. I-4799 (Silhouette), r.o. 36. L.F. Ploeger, noot bij HR 16 mei 1984, nr. 22 246, BNB 1984/212 spreekt in dit verband over een kameleoneffect.

35. HvJ 8 februari 1990, zaak C-320/88, BNB 1990/271 (SAFE).

36. A. van Dongen, a.w., blz. 51 en 52.



Finland niet heffen. Er ontstaat een situatie van niet-heffing. In dit onderzoek zullen de btw-richtlijn en haar voorgangers evenals de jurisprudentie van het Hof van Justitie het uitgangspunt zijn. Ook het nationale recht en jurisprudentie zijn echter van groot belang bij invulling van de vier vestigingsplaatsvormen. Per geval zal steeds moeten worden bezien waar een belastingplichtige of eventueel niet-belastingplichtige is gevestigd voor de omzetbelasting. Dit is sterk afhankelijk van de feitelijke situatie. Het Hof van Justitie mag bij gestelde prejudiciële vragen geen uitspraak doen over de feiten. Zij mag dus niet constateren of iemand wel of niet in een bepaald land is gevestigd. Dat is aan de nationale rechter die over het individuele geval oordeelt. Wel geeft het Hof de nationale rechter over het algemeen aanwijzingen over de wijze waarop de nationale rechter met het antwoord op de prejudiciële vraag in de hand de kwestie kan beslechten.<sup>37</sup> Op die manier wordt ook een uniforme invulling van communautaire begrippen bevorderd.

Ook in de directe belastingen worden woon- en vestigingsplaatsbegrippen gebruikt om enerzijds in nationale wetgeving vast te leggen van wie men wat wil belasten<sup>38</sup> en anderzijds uitgaande van die nationale wetgeving in belastingverdragen de heffingsbevoegdheden tussen twee landen te verdelen. Daarbij wordt eveneens onderscheid gemaakt tussen een primaire vestiging en een secundaire vestiging, de vaste inrichting. Vraagstukken en problemen of juist oplossingen voor geconstateerde problemen die men in de directe belastingen tegenkomt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden op grond van de woon- of vestigingsplaats kunnen inzicht bieden in vraagstukken en problemen die in de omzetbelasting spelen bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen met gebruikmaking van de woon- of vestigingsplaats of juist oplossingen bieden voor geconstateerde problemen of vraagstukken. In dit onderzoek zal dan ook de invulling van de woon- en vestigingsplaatsbegrippen in de directe belastingen worden betrokken.

Hetzelfde geldt voor de invulling van het vestigingsplaatsbegrip in het Europese recht. De omzetbelasting is immers een Europese belasting en indien men zich afvraagt hoe de vier vestigingsplaatsvormen genoemd in de regels voor de plaats van dienst in de btw-richtlijn moeten worden ingevuld, ligt het voor de hand na te gaan of uit ander Europese recht, met name het overkoepelende VW EU, een en ander kan worden afgeleid over de invulling van deze vestigingsplaatsvormen.

37. Zie bijvoorbeeld HvJ 12 maart 2009, zaak C-566/07, VN 2009/31.14 (Stadeco), r.o. 43 en HvJ 4 juni 2009, zaak C-102/08, VN 2009/38.13 (SALIX), r.o. 44.

38. Meestal het wereldinkomen van personen die op het grondgebied van het land wonen of zijn gevestigd en het inkomen van buitenlanders behaald op het grondgebied van het land.

Hoewel het civiele recht van de lidstaten niet bepalend is voor de invulling van communautaire begrippen in de btw-richtlijn is ook in het internationale privaatrecht de woon- of vestigingsplaats van belang, bijvoorbeeld bij beantwoording van de vraag welke rechter bevoegd is over een geschil te beslissen. Hoe men internationaal denkt over de invulling van dergelijke begrippen kan interessant zijn voor de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen in de omzetbelasting. Als men in het internationale privaatrecht consensus heeft bereikt over de invulling van begrippen als woonplaats en filiaal dan zou dit een hulpmiddel kunnen vormen voor de invulling van dergelijke begrippen in de omzetbelasting. De omzetbelasting kan ook niet geheel zonder het civiele recht. Het is geënt op dit civiele recht omdat het aansluit bij transacties tussen rechtssubjecten die worden beheerst door onder andere het overeenkomstenrecht en het eigendomsrecht.

### 1.5 Opbouw van het onderzoek

In dit onderzoek wordt ingegaan op de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woon- en gebruikelijke verblijfplaats – en hun onderlinge relatie in het licht van de regels voor de plaats van dienst. Het onderzoek bestaat uit een viertal delen. In het eerste deel wordt het toetsingskader uiteengezet. Het toetsingskader wordt bij dit onderzoek gevormd door het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel. In hoofdstuk 2 zullen het rechtskarakter en het neutraliteitsbeginsel worden uiteengezet. Aan de hand van dit toetsingskader wordt in hoofdstuk 3 aandacht besteed aan hoe de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting moet plaatsvinden. Gezocht wordt naar wat een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden is uitgaande van het rechtskarakter van de omzetbelasting. Vervolgens wordt specifiek ingegaan op de rol die het neutraliteitsbeginsel speelt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting. Door de gekozen heffingssystematiek blijken tot op zekere hoogte concessies te moeten worden gedaan aan de geconstateerde rechtvaardige verdeling. Ook speelt de heffingssystematiek een belangrijke rol binnen het neutraliteitsbeginsel. Uit de heffingssystematiek kunnen twee belangrijke uitgangspunten worden afgeleid die van belang zijn voor de verdeling van heffingsbevoegdheden: de praktische uitvoerbaarheid voor de ondernemer en de mogelijkheid tot uitoefenen van controle. De praktische uitvoerbaarheid voor de ondernemer is daarbij onder te verdelen in de administratieve eenvoud en de rechtszekerheid. Daarnaast moet een verdeling van heffingsbevoegdheden voldoende flexibiliteit hebben om ook na verloop van tijd de beoogde verdeling nog te kunnen realiseren. De uit het rechtskarakter voortvloeiende rechtvaardige verdeling, het neutraliteitsbeginsel, de administratieve eenvoud, de rechtszekerheid, de mogelijkheid tot het uitoefenen van controle en de flexibiliteit vormen de uitgangspunten bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting. Bij de bespreking van elk uitgangspunt wordt tevens direct aandacht besteed aan de vraag voor welke invulling van

het woon- en vestigingsplaatsbegrip in de omzetbelasting het desbetreffende uitgangspunt pleit. Aan het slot van hoofdstuk 3 wordt vervolgens gezien in hoeverre de besproken uitgangspunten daadwerkelijk een rol hebben gespeeld bij de wijze waarop heffingsbevoegdheden zijn verdeeld door middel van de regels voor de plaats van dienst nu en in het verleden.

Nadat uit het in hoofdstuk 2 uitgezette toetsingskader een aantal uitgangspunten is afgeleid die van belang zijn voor de verdeling van heffingsbevoegdheden zal in het tweede deel aandacht worden besteed aan de invulling van de woon- en vestigingsplaats in het positieve recht. In de hoofdstukken 4 en 5 zal worden ingegaan op hoe de vier vestigingsplaatsvormen in de btw-richtlijnen en jurisprudentie van het Hof van Justitie respectievelijk in de Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie zijn ingevuld. Omdat over de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de omzetbelasting nog niet veel bekend is, wordt in hoofdstuk 6 aandacht besteed aan de invulling van het woon- en vestigingsplaatsbegrip in het civiele recht, het VW EU en de directe belastingen. Voor het civiele recht is gekozen omdat in het internationale privaatrecht de woon- en vestigingsplaats van belang is, bijvoorbeeld voor de bevoegdheid van de civiele rechter en de omzetbelasting een raakvlak heeft met het civiele recht. Het VW EU is van belang vanwege de grondslag van de omzetbelasting in het Europese recht. Binnen de directe belastingen wordt de woon- en vestigingsplaats net als in de omzetbelasting gebruikt om de heffingsbevoegdheden tussen landen te verdelen. De analyse die in de hoofdstukken 4 tot en met 6 plaatsvindt, levert naast een inzicht van de wijze waarop de vier vestigingsplaatsvormen worden ingevuld in wet- en regelgeving en jurisprudentie tevens een aantal vraagstukken op die in die wet- en regelgeving en jurisprudentie nog niet zijn beantwoord.

In deel drie worden vervolgens de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats – nader onder de loep genomen. Hierbij wordt gebruik gemaakt van de in de hoofdstukken 4 tot en met 6 gemaakte analyse en de in hoofdstuk 3 besproken uitgangspunten. Omdat omzetbelasting bij transacties tussen ondernemers en consumenten daadwerkelijk in de schatkist terecht komt en heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd bij dergelijke transacties hoofdregel is, zullen in hoofdstuk 7 de vier vestigingsplaatsvormen allereerst worden besproken vanuit het perspectief van de dienstverrichter. Ook zal worden ingegaan op de toerekening van een prestatie, de vraag hoe moet worden bepaald of een dienst is belast in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd of juist in het land waar een vaste inrichting is gevestigd. Ten slotte komt de betekenis van de restcriteria, woon- en gebruikelijke verblijfplaats, aan de orde in relatie tot de twee hoofdaanknopingspunten, zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. In hoofdstuk 8 wordt vervolgens aandacht besteed aan de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen vanuit het perspectief van de afnemer. De nadruk zal in dit

hoofdstuk liggen op specifiek op de vestigingsplaats van de afnemer betrekking hebbende kwesties. Mijns inziens moet namelijk worden aangenomen dat als is vastgesteld dat sprake is van een vestiging die als heffingsaanknopingspunt voor diensten van de dienstverrichter heeft te gelden ook sprake is van een vestiging als door die dienstverrichter een prestatie wordt afgenomen. In hoofdstuk 8 zal daarom aan de orde komen hoe de vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige moet worden vastgesteld, of een niet-belastingplichtige ook een vaste inrichting kan hebben, of een passieve vestiging ook een vaste inrichting kan vormen en of een vaste inrichting een beginfase en eindfase kent, waarin nog geen belastbare prestaties vanuit de vaste inrichting worden verricht respectievelijk geen belastbare prestaties meer vanuit de vaste inrichting worden verricht. Ook vanuit het perspectief van de afnemer zal worden gezien wanneer een prestatie moet worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening en wanneer aan de vaste inrichting.

In deel vier, bestaande uit hoofdstuk 9, zal vervolgens worden ingegaan op de tweede probleemstelling over hoe moet worden omgegaan met kostendoorbelastingen, door vestigingen onderling tegen vergoeding verrichte prestaties en het recht op aftrek van voorbelasting. Allereerst komt daarbij de vraag aan de orde of tussen vestigingen van één ondernemer belastbare prestaties plaatsvinden in geval van kostendoorbelastingen of als vestigingen onderling tegen vergoeding daadwerkelijke werkzaamheden verrichten. Indien moet worden geconstateerd dat belastbare prestaties worden verricht tussen vestigingen van één ondernemer is het bepalen van het aftrekrecht niet veel anders dan bij een ondernemer die slechts in één land opereert. Het aftrekrecht kan per vestiging worden bepaald zonder dat rekening hoeft te worden gehouden met de omzet van andere vestigingen. Indien echter geen belastbare prestaties kunnen worden aangenomen tussen vestigingen van één ondernemer, wordt de situatie gecompliceerder. Nadat deze kwesties zijn bekeken voor een individuele belastingplichtige, wordt ingegaan op de meer complexe situatie waarin de individuele belastingplichtige een fiscale eenheid vormt met andere belastingplichtigen.

In hoofdstuk 10 volgt ten slotte een samenvatting en conclusie van de antwoorden die in de delen drie en vier zijn gevonden op de twee probleemstellingen.



## DEEL I

De principes die aan de  
heffing van omzetbelasting  
ten grondslag liggen en hun  
uitwerking bij de verdeling  
van heffingsbevoegdheden



## HOOFDSTUK 2

# Toetsingskader

### 2.1 Inleiding

In dit onderzoek wordt de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen, zoals die zijn verwoord in de regels voor de plaats van dienst, onderzocht en hoe hun onderlinge verhouding is. Ook wordt aandacht besteed aan de vraag hoe moet worden omgegaan met kostendoorbelastingen en tegen vergoeding verrichte werkzaamheden tussen twee vestigingen van één ondernemer en hoe het recht op aftrek van voorbelasting van een ondernemer met verscheidene vestigingen moet worden bepaald. Bij de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen evenals de beantwoording van de vraag hoe moet worden omgegaan met kostendoorbelastingen, tegen vergoeding verrichte werkzaamheden tussen vestigingen onderling en het aftrekrecht van een ondernemer met verscheidene vestigingen, is het van belang de doelstellingen van de omzetbelasting alsmede de praktische beperkingen door de wijze van heffen in ogenschouw te nemen. Slechts dan kan tot een invulling respectievelijk een antwoord worden gekomen dat in overeenstemming is met de principes die aan de omzetbelasting ten grondslag liggen. Een ander zeer belangrijk beginsel in de omzetbelasting is het neutraliteitsbeginsel. De heffing van omzetbelasting in de vorm van een belasting over de toegevoegde waarde (btw) is ontstaan ter bevordering van het tot stand komen van de interne markt. Het is de bedoeling dat ondernemers ongeacht of zij in een bepaalde lidstaat (gesproken wordt van: het binnenland en binnenlandse ondernemers) of een van de andere lidstaten (gesproken wordt van: het buitenland en buitenlandse ondernemers<sup>1</sup>) zijn gevestigd met elkaar kunnen concurreren als ware sprake van één grote binnenlandse markt in Europa.<sup>2</sup> Wanneer het gaat om de regels voor de plaats van dienst is het van groot belang de concurrentiepositie van binnenlandse ondernemers en buitenlandse ondernemers in het binnenland in ogenschouw te nemen. Indien een buitenlandse ondernemer verplicht is in het binnenland omzetbelasting van zijn eigen land in rekening te brengen, kan hij zich in een voor- (als in zijn eigen land bijvoorbeeld een lager tarief geldt) of

1. Daarbij wordt dus niet bedoeld op buiten het grondgebied van de Europese Unie gevestigde ondernemers.
2. HvJ 9 februari 1982, zaak 270/80, Jur. 1982, blz. 329 (Polydor), r.o. 16 en HvJ 5 mei 1982, zaak 15/81, BNB 1982/225 (Gaston Schul), r.o. 33.



nadeligere (als in zijn land bijvoorbeeld een hoger tarief geldt) positie bevinden en dus niet op gelijke voet concurreren met binnenlandse ondernemers. In dit hoofdstuk zullen zowel het rechtskarakter van de omzetbelasting als het neutraliteitsbeginsel worden besproken. Zij vormen het toetsingskader van dit onderzoek. In hoofdstuk 3 zullen aan de hand van het rechtskarakter, het neutraliteitsbeginsel en de heffingssystematiek een aantal uitgangspunten worden onderscheiden die van belang zijn bij de invulling van de regels voor de plaats van dienst en derhalve voor de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen.

## 2.2 Rechtskarakter van de omzetbelasting

### 2.2.1 Betekenis van het rechtskarakter

In de literatuur wordt veel aandacht besteed aan de vraag naar het rechtskarakter van de omzetbelasting. Meer dan dit bij op directe wijze geheven belastingen het geval is.<sup>3</sup> Een verklaring daarvoor zou kunnen worden gevonden in het feit dat bij directe belastingen over het algemeen uit de belastingwet zelf blijkt wie en wat wordt belast. In de omzetbelasting is de situatie anders, omdat degene die de belasting moet dragen een ander is dan degene die de belasting aan de overheid voldoet.<sup>4</sup>

Wanneer men met een bepaald begrip een kenmerk van een belasting wil aangeven, pleegt men eerst de inhoud van dit begrip aan te geven indien daarover geen algemene consensus bestaat. Juist over de inhoud van het begrip rechtskarakter bestaan verschillende opvattingen. Terra stelt dat het rechtskarakter van een belasting de kenmerken (of aard) van een belasting aangeeft waaraan in rechte gevolgen (zouden moeten) worden verbonden.<sup>5</sup> Van Kesteren onderkent twee polaire mogelijkheden van de schaal waarbinnen het begrip rechtskarakter kan worden gedefinieerd:

1. Het rechtskarakter is een algemeen – reeds bij het ontwerp van de wet geformuleerd – ideaal dat in principe in ieder facet van de wet is (of: zou moeten zijn) vertaald. Het is een leidraad die aangeeft wie en wat er belast zou moeten worden. De wet zoals die uiteindelijk in het Staatsblad verschijnt, is dan een meer of minder geslaagde uitwerking van die norm. Het is zowel bij de opbouw van de wettelijke bepalingen als bij de uitleg ervan normatief.
2. Het rechtskarakter is een totaalbeeld van alle bijzondere kenmerken van een reeds bestaande wet. Bezien wordt wie belastingplichtig is en wat er wordt

3. H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil*, Arnhem, Gouda Quint, 1994, blz. 55.

4. K.M. Braun, *Aftrek van voorbelasting in de BTW*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 41.

5. B.J.M. Terra, *Sales Taxation. The Case of Value Added Tax in the European Community*, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988, blz. 5. Zie ook Terra & Kajus, *A guide to the European VAT Directives*, IBFD paragraaf 7.1.1.

belast. Het verkregen (totaal)beeld is normstellend bij de uitleg en de opbouw van de wet.<sup>6</sup>

Volgens Van Kesteren maakt de wijze waarop een belasting wordt geheven geen deel uit van het rechtskarakter. Met het rechtskarakter wordt gezocht naar het doel van een belasting.<sup>7</sup> Swinkels stelt onder verwijzing naar de zaken *Wisselink & Co*<sup>8</sup> en *Careda SA*<sup>9</sup> dat bij het bepalen van het rechtskarakter de tekst en de objectieve kenmerken van de belasting een rol spelen.<sup>10</sup> Braun stelt dat het rechtskarakter van de omzetbelasting niet bestaat. Een belastingwet is niet altijd de uitwerking van een door de wetgever vooraf geformuleerd ideaal, maar is een product van (politieke) compromissen, waarbij ook niet voorbij kan worden gegaan aan de doelmatigheid.<sup>11</sup> Veel auteurs zijn het er over eens dat met het rechtskarakter gezocht wordt naar het antwoord op de vraag wie en wat men wil belasten.<sup>12</sup>

Met het begrip rechtskarakter beoogt men een bepaalde kwalificatie te geven aan een belasting. Die kwalificatie kan de wetgever vooraf ex- of impliciet geven, waarbij de opbouw en vormgeving van de wet en de wetswijzigingen steeds aan die kwalificatie moeten voldoen. Na totstandkoming van de wet of de wetswijzigingen kan de kwalificatie worden gebruikt voor uitleg van bepaalde begrippen in die wet.<sup>13</sup> Idealiter zou de wet moeten voldoen aan het vooraf gegeven ideaal, maar door (politieke) compromissen en eisen van doelmatigheid, is het ideaal in meer of mindere mate niet haalbaar.<sup>14</sup> Indien de wetgever bewust afwijkt van het vooraf geformuleerde ideaal, wijzigt mijns inziens het ideaal en kan daarmee ook het rechtskarakter van een belasting wijzigen. Indien de overheid bijvoorbeeld constateert dat een indirect geheven consumptiebelasting door ondernemers bij het merendeel van de transacties niet kan worden afgewenteld en naar aanleiding van deze constatering bewust geen actie onderneemt, verliest de belasting het rechtskarakter van consumptiebelasting en krijgt

6. H.W.M. van Kesteren, a.w. 1994, blz. 55 en 56.

7. H.W.M. van Kesteren, a.w. 1994, blz. 57.

8. HvJ 13 juli 1989, gevoegde zaken 93/88 en 94/88, Jur. 1989, blz. 2671 (*Wisselink en Co en Abemij, Hart Nibbrig, Greeve e.a.*), r.o. 10.

9. HvJ 26 juni 1997, gevoegde zaken C-370/95, C-371/95 en C-372/95, Jur. 1997, blz. I-3721 (*Careda, Femara en Facomare*), r.o. 17.

10. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese BTW*, Den Haag, Koninklijke Vermande, 2001, blz. 1.

11. K.M. Braun, a.w. 2002, blz. 49.

12. Zie onder meer A.H.R.M. Denie, *De overheid in de omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 1987, blz. 14, G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 25 en K.M. Braun, a.w. 2002, blz. 41.

13. J.J.P. Swinkels, a.w. 2001, blz. 1 en J. Reugebrink, *Het rechtskarakter van de omzetbelasting*, in: *Leids fiscaal Jaarboek*, Arnhem, Gouda Quint, 1984, blz. 85.

14. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 20, K.M. Braun, a.w. 2002, blz. 49 en H.W.M. van Kesteren, a.w. 1994, blz. 56.

deze het rechtskarakter van bedrijfsbelasting.<sup>15</sup> Niet het door de wetgever op de belasting gedrukte stempel, maar de – in de loop van de tijd ontstane – uitwerking daarvan in de wettelijke bepalingen en de praktijk is dan van belang om het rechtskarakter van een belasting aan te geven.<sup>16</sup> Het door de wetgever op de belastingwet gedrukte stempel kan wel een aanwijzing geven over het rechtskarakter van de belasting. Aangenomen moet worden dat de belasting in oorsprong het door de wetgever genoemde rechtskarakter heeft, maar dat in de loop van de tijd van dat rechtskarakter bewust door de wetgever kan zijn afgeweken.

Wanneer men een belasting wil heffen, kan men niet om de vraag heen van wie men deze belasting wil heffen. Een wetgever kan niet zeggen dat hij belasting gaat heffen over bijvoorbeeld de verkrijging van een onroerende zaak zonder daarbij aan te geven wie (bijvoorbeeld overdrager of verkrijger) deze belasting moet betalen. Met heffing van belastingen beoogt men immers bezit van een individu over te dragen aan de maatschappij. De vraag wat men in de heffing wil betrekken lijkt in eerste instantie minder relevant. Een wetgever zou bijvoorbeeld kunnen bepalen dat alle inwoners moeten bijdragen aan de financiën van de staat en van elk van hen een bepaald bedrag kunnen heffen. De rechtvaardiging voor een dergelijke belasting kan dan bijvoorbeeld worden gevonden in het feit dat de inwoners profiteren van de voorzieningen die de staat treft en daaraan moeten bijdragen. Men kan echter de mate van profijt en het daarmee evenredige bedrag aan te betalen belasting niet bepalen zonder een nadere maatstaf als het inkomen, het vermogen of de mate van consumptie. In een moderne samenleving als de onze, waarin beginselen als het draagkrachtbeginsel,<sup>17</sup> het gelijkheidsbeginsel<sup>18</sup> en het baatbeginsel<sup>19</sup> een belangrijke rol spelen kan een dergelijke belasting, die geen heffingsobject heeft, vrijwel niet worden verdedigd. De vraag naar wat men in de heffing wil betrekken, moet mijns inziens dan ook onderdeel uitmaken van het rechtskarakter van de omzetbelasting.

In dit onderzoek staan de vier vestigingsplaatsvormen zoals die zijn verwoord in de regels voor de plaats van dienst centraal. Met deze vestigingsplaatsvormen wordt mede bepaald waar diensten zijn belast. De vraag is of ook de plaats waar hetgeen men wil belasten (het heffingsobject) zich voordoet relevant is wanneer we spreken over het rechtskarakter van een belasting. Het is voor een wetgever mogelijk om aan te geven dat hij het inkomen, het vermogen of de consumptie van zijn inwoners in de heffing van een inkomstenbelasting respectievelijk

15. J. Reugebrink, a.w. 1984, blz. 91.

16. Terra & Kajus, a.w., paragraaf 7.2.

17. De belasting dient evenredig te zijn aan bijvoorbeeld het inkomen.

18. Personen die zich in gelijke omstandigheden bevinden moeten gelijk worden belast.

19. Indien iemand profijt heeft van een bepaalde overheidsvoorziening dient hij ook aan deze overheidsvoorziening bij te dragen.

vermogensbelasting en consumptiebelasting wil betrekken zonder daarbij nader te specificeren waar dat inkomen moet zijn behaald, dat vermogen zich moet bevinden respectievelijk de consumptie moet plaatsvinden. Zo zijn voor onze inkomstenbelasting natuurlijke personen die in Nederland wonen belastingplichtig ongeacht waar zij hun inkomen hebben behaald, art. 2.1, eerste lid, onderdeel a, Wet IB 2001. De overdrachtsbelasting stelt bijvoorbeeld wel weer expliciet dat de belasting wordt geheven bij de verkrijging van onroerende zaken of van rechten waaraan onroerende zaken zijn onderworpen die in Nederland zijn gelegen, art. 2, eerste lid, Wet BRV. In een gesloten samenleving waarin geen of slechts enkele inwoners in het buitenland inkomen behalen, vermogen bezitten of consumeren is de vraag naar waar het inkomen vandaan komt, het vermogen zich bevindt of de consumptie plaatsvindt niet zo relevant. In een internationale samenleving kan deze vraag mijns inziens niet buiten beeld blijven wanneer men spreekt van het rechtskarakter van een belasting. Het vormt echter een invulling van de vraag naar wie en wat men in de heffing wil betrekken en is geen zelfstandig onderdeel van het rechtskarakter van een belasting. Een wetgever moet bijvoorbeeld bepalen of hij het verbruik van personen in Nederland in de heffing wil betrekken of ook het verbruik van zijn inwoners die zich in het buitenland bevinden en of hij alleen het verbruik in Nederland van personen die in Nederland woonachtig zijn of ook het verbruik van personen die daar tijdelijk verblijven in de heffing wil betrekken. We zien dit ook in de praktijk. Hoewel de Nederlandse inkomstenbelasting heft over het inkomen van haar inwoners ongeacht waar zij dit inkomen behalen, treedt Nederland op grond van het BVDB 2001 of een met een andere lidstaat gesloten belastingverdrag terug bij bepaald buitenlands inkomen. Anderzijds heft men wel inkomstenbelasting over het inkomen dat buitenlanders in Nederland behalen, art. 2.1, eerste lid, onderdeel b, Wet IB 2001. Ook in de omzetbelasting is het uitgangspunt over het algemeen dat men niet heft over consumptie van inwoners in het buitenland en juist wel over consumptie van buitenlanders in het binnenland. Heffing moet namelijk in de ogen van de communautaire wetgever plaatsvinden in het land van verbruik (zie paragraaf 3.7.2). In paragraaf 3.3 zal worden onderzocht of toedeling van heffingsbevoegdheid aan het land waar het verbruik plaatsvindt is gerechtvaardigd.

Wanneer we spreken over het rechtskarakter van een belasting, wordt gezocht naar het oogmerk van de wetgever over wie en wat hij wil belasten. Wanneer we spreken over het rechtskarakter van de omzetbelasting speelt de heffingssystematiek, de vorm, een indirecte belasting, dan ook naar mijn mening geen rol.<sup>20</sup> De heffingssystematiek maakt geen onderdeel uit van het voor ogen staand ideaal. Het vormt onderdeel van de uitvoering van dit ideaal. Door de gekozen heffingssystematiek kan het ideaal in de omzetbelasting echter niet volledig worden bereikt. Een ondernemer kan slechts zijn eigen gedragingen

20. Aldus ook H.W.M. van Kesteren, a.w. 1994, blz. 57.

kennen en niet die van de consument die goederen of diensten bij hem koopt.<sup>21</sup> Volgens Terra moet het ideaal van een directe belastingheffing in ogenschouw worden genomen wanneer men een efficiënte indirecte belasting op consumptie ontwerpt. Om die reden is het bijvoorbeeld aanvaardbaar consumenten als belastingplichtige aan te merken als dit de belasting meer efficiënt maakt.<sup>22</sup> In paragraaf 2.2.3 zal nader op de relatie tussen het rechtskarakter en de heffingssystematiek worden ingegaan vanuit de doelmatigheid.

### 2.2.2 *Opvattingen over het rechtskarakter van de omzetbelasting*

De omzetbelasting wordt in art. 2 Eerste Richtlijn en art. 1, tweede lid, eerste volzin, btw-richtlijn getypeerd als een algemene verbruiksbelasting op goederen en diensten. Opvallend is daarbij dat de communautaire wetgever zelf in eerste instantie liever geen etiket qua rechtskarakter op de omzetbelasting wil plakken:

“11. Ook de in artikel 2, lid 1, van de gewijzigde richtlijn voorkomende aanduiding van de gemeenschappelijke belasting over de toegevoegde waarde als een “algemene verbruiksbelasting” is niet onbedenklijk. In een wettekst is zij in ieder geval overbodig; zij is dan ook niet overgenomen in artikel 1 van de tweede richtlijn, waar de neutrale term “omzetbelasting” wordt gebruikt. Zuiver wetenschappelijk en methodisch gezien kan een dergelijke belasting waarschijnlijk met evenveel recht een algemene ondernemingsbelasting als een algemene verbruiksbelasting worden genoemd; zij berust immers op het onderscheid tussen belastingplichtige consumenten, waarbij de over leveringen en diensten verschuldigde belasting weliswaar uiteindelijk ten laste komt van de verbruiker, maar door de producent moet worden berekend en afgedragen. Een wetstekst mag dan ook niet worden verzwaaard door de vraag of de ene of de andere benaming juist is, te meer daar de opvattingen over verbruiksbelastingen, en vooral over een algemene verbruiksbelasting, in economisch en zelfs maatschappelijk opzicht sterk uiteenlopen. De socialistische partijen in de Unie hebben ter zake, zoals bekend, steeds totaal andere opvattingen gehuld dan de andere politieke partijen. Gezien de verklaring van de E.E.G.-Commissie dat bepaalde regeringen juist hier prijs stellen op de term “verbruiksbelasting”, wil Uw Commissie niet blijven aandringen op de neutrale term “algemene omzetbelasting”, hoewel zij die juister acht. Wel wil zij vaststellen dat de hier gebruikte term niet bepalend mag zijn voor principiële politieke beslissingen.”<sup>23</sup>

21. J. Reugebrink, a.w. 1984, blz. 89.

22. B.J.M. Terra, a.w. 1988, blz. 6 en Terra & Kajus, a.w., paragraaf 7.1.2.

23. Verslag van de Commissie voor de interne markt nopens het voorstel van de EEG-Commissie aan de Raad (zittingsdocument 51/1965-1966) voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, zittingsdocumenten Europees Parlement 1/1966-1967, blz. 5 en 6.

In de literatuur wordt de omzetbelasting naast verbruiksbelasting bestempeld als een bestedingsbelasting<sup>24</sup> en een consumptiebelasting.<sup>25</sup> Hierbij zij opgemerkt dat met de term verbruiksbelasting naar mijn mening, bezien vanuit de Europese btw-regelgeving, wordt geduid op een consumptiebelasting. De betekenis van het woord verbruik is ruim en omvat in economische zin en naar het spraakgebruik alle situaties waarin iets wordt gebruikt en door dat gebruik (na verloop van tijd) eventueel teniet gaat of waardeloos wordt. Het begrip consumptie duidt economisch gezien op een bepaald gebruik, namelijk dat door particulieren.<sup>26</sup> Het is echter duidelijk dat de omzetbelasting niet het totale gebruik van goederen en diensten, maar het gebruik door particulieren, ook aangeduid als consumenten, beoogt te belasten.<sup>27</sup> Swinkels constateert op basis van een vergelijking van de taalversies van de Eerste Richtlijn dat met verbruiksbelasting en belasting over de consumptie hetzelfde wordt bedoeld.<sup>28</sup> In de literatuur kunnen drie hoofdstromingen worden onderscheiden wanneer het rechtskarakter van de omzetbelasting wordt aangeduid:<sup>29</sup>

1. De omzetbelasting is een bestedingsbelasting.
2. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting of consumptiebelasting.
3. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'besteding is verbruik' hanteert.<sup>30</sup>

Het verschil tussen een bestedingsbelasting en verbruiksbelasting laat zich bijvoorbeeld gelden wanneer een consument in de supermarkt na het passeren van de kassa een door hem gekocht pak melk laat vallen. In een verbruiksbelasting zou het betaalde bedrag aan omzetbelasting moeten worden geretourneerd, omdat geen verbruik plaatsvindt. In een bestedingsbelasting kan retourneren achterwege blijven, omdat wel degelijk een besteding heeft plaatsgevonden.<sup>31</sup> Geconstateerd moet worden dat in de praktijk retourneren niet plaatsvindt, hoewel de omzetbelasting door de communautaire wetgever als verbruiksbelasting wordt aangeduid. Het onderscheid tussen een bestedingsbelasting en verbruiksbelasting komt ook aan de orde bij de regeling voor tweedehands goederen en de overdracht van onroerende zaken. In een verbruiksbelasting kan rekening worden gehouden met het feit dat het verbruik nog

24. J. Reugebrink, *Omzetbelasting*, Deventer, UitgeverijFED, 1973, blz. 7 en S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, R.N.G. van der Paardt, *Cursus belastingrecht. Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, paragraaf 1.0.2.

25. Bijvoorbeeld M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 14 tot 16 en G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 27.

26. M.E. van Hilten, a.w. 1992, blz. 14.

27. Vgl. C.P. Tuk, *Wet op de Omzetbelasting 1968*, Deventer, Kluwer, 1979, blz. 33.

28. J.J.P. Swinkels, a.w. 2001, blz. 2.

29. A.H.R.M. Denie, a.w. 1987, blz. 15 en K.M. Braun, a.w. 2002, blz. 42 en 43.

30. L.F. Ploeger, *Het verbruik in de omzetbelasting (I)*, WFR 1972, blz. 972. Zie ook M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 7 en H.W.M. van Kesteren, a.w. 1994, blz. 72.

31. A.H.R.M. Denie, a.w. 1987, blz. 16 en J. Reugebrink, a.w. 1984, blz. 94.

niet geheel heeft plaatsgevonden. Een regeling als de margeregeling die rekening houdt met rest-omzetbelasting in het door de consument aan de handelaar geleverde inruilgoed, past dus in een verbruiksbelasting. In een bestedingsbelasting kan geen rekening worden gehouden met rest-omzetbelasting. Het moment van de besteding is al gepasseerd. Op het moment dat een andere consument het tweedehands goed koopt, vindt opnieuw een besteding plaats en dus heffing over het totale bedrag van de gedane besteding. Hetzelfde geldt voor een vrijstelling bij de levering van onroerend goed. Een dergelijke vrijstelling past niet bij een bestedingsbelasting. Elke keer als het onroerend goed van eigenaar wisselt, vindt een besteding plaats, die in geval van een woning over het algemeen een consumptieve besteding is. In een verbruiksbelasting past juist wel een vrijstelling voor de levering van onroerend goed. Onroerend goed, en vooral grond, wordt gedurende een langere periode gebruikt, terwijl de waarde over het algemeen niet vermindert. Het is dan logisch dat niet bij iedere wisseling van eigenaar omzetbelasting wordt geheven.<sup>32</sup>

Wanneer men spreekt over een verbruiksbelasting die uit doelmatigheidsoverwegingen het principe 'verbruik is besteding' hanteert, onderscheidt men doel van vorm. Hoewel de doelstelling van de omzetbelasting een heffing over het consumptieve verbruik is, is de vorm van de belasting een bestedingsbelasting. Leveringen en diensten worden in de heffing betrokken omdat zij de tegenprestatie van de bestedingen van de consumenten vormen. Die bestedingen worden op hun beurt weer geacht het consumptieve verbruik te vormen. In zuivere vorm wordt daarmee echter geen heffing over het consumptieve verbruik bereikt. De omzetbelasting veronderstelt dat sprake is van verbruik wanneer een besteding is gedaan. Ook het welbekende weggegooid pak melk wordt met btw belast.<sup>33</sup> Van Norden laat schematisch zien dat men de beoogde heffing over consumptie tracht te bereiken door heffing over de bestedingen van consumenten, die worden weergegeven door de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel door belastingplichtigen binnen het grondgebied van een lidstaat.<sup>34</sup>

Hoewel de onder 3) genoemde benadering van een verbruiksbelasting die wordt geheven in de vorm van een bestedingsbelasting mijns inziens op correcte wijze aangeeft wat het doel en de vorm van de omzetbelasting zijn, maakt de vorm waarin een belasting wordt geheven mijns inziens geen deel uit van het rechtskarakter van een belasting (paragraaf 2.2.1). De omzetbelasting is naar mijn mening dan ook te bestempelen als een verbruiksbelasting of consumptiebelasting. Door de gekozen vorm, heffing over de bestedingen,

32. S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, R.N.G. van der Paardt, a.w., paragraaf 1.0.2.

33. Reugebrink omschrijft deze problematiek ten aanzien van de Wet OB 1954. J. Reugebrink, Het genot van een prestatie, WFR 1961, blz. 47.

34. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 28.

moeten echter in zekere mate aan dit rechtskarakter concessies worden gedaan. Deze concessies (zie paragraaf 2.2.3) zorgen ervoor dat de omzetbelasting een bestedingsbelasting lijkt te benaderen. Het ideaal is echter niet een bestedingsbelasting. In essentie is en blijft de omzetbelasting een verbruiksbelasting. Via de omzetbelasting wenst men het verbruik van consumenten te belasten dat een redelijke band heeft met het grondgebied van een land. Die band kan bestaan met het heffingsobject (bijvoorbeeld inwoners van Nederland) of het heffingsobject (bijvoorbeeld verbruik dat in Nederland plaatsvindt).

### 2.2.3 Doelmatigheid

Van een door de wetgever geformuleerd ideaal over bij wie en waarover belasting zou moeten worden geheven, moet in meer of mindere mate afstand worden gedaan omwille van de doelmatigheid.<sup>35</sup> Volgens Slagter zijn de meeste rechtsregels de neerslag van een compromis tussen rechtvaardigheid en doelmatigheid.<sup>36</sup> Daarbij zijn er rechtsregels waarbij de rechtvaardigheid prevaleert en rechtsregels waarbij juist de doelmatigheid prevaleert. De rechtvaardigheid kan zelfs moeten wijken voor de doelmatigheid.<sup>37</sup> Als voorbeelden van eisen van doelmatigheid kunnen worden genoemd:

- De behartiging van het algemeen belang.
- De praktische uitvoerbaarheid.
- De hanteerbaarheid voor de rechter.
- De mogelijkheid van controle.
- Het vermijden van mogelijkheden tot misbruik.
- Rechtszekerheid.
- Rechtseenheid.
- Rechtseenvoud.
- Voorzienbaarheid en duidelijkheid.
- Maatschappelijke gevolgen.
- Flexibiliteit, mogelijkheid om de regels toe te passen bij maatschappelijk of technologische ontwikkelingen.
- Budgettaire overwegingen.<sup>38</sup>

Vanuit het oogpunt van doelmatigheid is de omzetbelasting een belasting met een indirecte wijze van heffen. De indirecte wijze van heffen van de omzetbelasting

35. K.M. Braun, a.w. 2002, blz. 41 en A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer, Kluwer, 2009, blz. 39.

36. W.J. Slagter, *Rechtvaardigheid en doelmatigheid. Enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht*, Deventer-Antwerpen, N.V. Uitgevers-maatschappij AE. E. Kluwer, 1961, blz. 4.

37. W.J. Slagter, a.w., blz. 12.

38. Een groot aantal van deze doelmatigheidsoverwegingen wordt genoemd door W.J. Slagter, a.w., blz. 4.



levert echter een belangrijke beperking op ten aanzien van het beoogde doel, heffing over het verbruik. De ondernemer kan immers slechts zijn eigen gedragingen kennen en niet de gedragingen van de consument die een besteding bij hem doet. Deze beperking werkt door in een groot aantal facetten van de omzetbelasting. Ook bij de totstandkoming van de regels voor de plaats van dienst, ziet men steeds een tweestrijd tussen enerzijds de wens om omzetbelasting te heffen in het land van verbruik en anderzijds het belang van de belastingplichtige en de belastingadministratie van een eenvoudige, praktisch uitvoerbare belastingheffing (zie paragraaf 3.7.4). Van sommige producten, zoals schilderwerk aan een huis, zal het de ondernemer duidelijk zijn waar het verbruik van zijn product plaatsvindt. Bij een groot aantal andere producten is dat niet het geval. Indien een Nederlandse toerist in Spanje een tijdschrift koopt, is het de verkoper niet duidelijk of deze toerist het voornemen heeft het tijdschrift op het strand in Spanje te lezen (verbruik in Spanje), onderweg naar huis in de bus leest (verbruik in verscheidene landen) of bij thuiskomst in Nederland leest (verbruik in Nederland) nog daar gelaten of het voorgenomen gebruik ook feitelijk daar gaat plaatsvinden. De consument kan na verloop van tijd zijn voornemen wijzigen.

Vanuit het doel van de belasting, heffing over het verbruik, zou heffing tevens idealiter moeten plaatsvinden bij degene die het goed of de dienst verbruikt. Vanuit de vorm van de belastingheffing, heffing via de besteding, ligt heffing bij degene met wie de overeenkomst tot levering van een goed of dienst wordt gesloten voor de hand. Dit is degene met wie de leverancier of dienstverrichter contact heeft. Dergelijke kwesties doen zich in het kader van dit onderzoek voor wanneer een dienst is belast in het land waar de afnemer is gevestigd en de afnemer verscheidene vestigingen heeft. De vraag is dan welke van de vestigingen als afnemer van de dienst moet worden beschouwd. Daarbij zij opgemerkt dat de omzetbelastingwet- en regelgeving in eerste instantie geen onderscheid maakt tussen productief en consumptief verbruik. Elke besteding wordt in de heffing betrokken als ware sprake van consumptief verbruik. Indien sprake is van productief verbruik – en geen vrijstelling zonder recht op aftrek geldt of bijzondere regeling geldt<sup>39</sup> – wordt de door andere ondernemers in rekening gebrachte omzetbelasting geretourneerd via het recht op aftrek van voorbelasting. Ook bij het verrichten van een dienst aan een ondernemer zou heffing vanuit het perspectief van de btw-wet- en regelgeving dus idealiter moeten plaatsvinden bij de vestiging die het productief verbruik heeft (zie paragraaf 3.6). Voor een andere ondernemer zal echter in een groot aantal gevallen moeilijk zijn na te gaan welke vestiging daadwerkelijk de dienst gebruikt.

39. Bijvoorbeeld de landbouwregeling van art. 27 Wet OB 1968.

## 2.3 Neutraliteitsbeginsel

### 2.3.1 De betekenis van het neutraliteitsbeginsel in de Europese btw

Een van de grondslagen van het gemeenschappelijk btw-stelsel is dat het moet bijdragen aan de totstandkoming van de gemeenschappelijke markt in de Europese Unie. Het ontleent er zelfs zijn bestaan aan. Naar aanleiding van een rapport van het Fiscaal en Financieel Comité van de Europese Unie, ook wel het Neumarkrapport<sup>40</sup> genoemd, werd namelijk geconcludeerd dat de destijds in de lidstaten gehanteerde cumulatieve cascadesystemen aan de totstandkoming van een gemeenschappelijke markt in de weg stonden. In reactie hierop werd een gemeenschappelijk btw-stelsel voorgesteld. De nadruk lag bij invoering van het gemeenschappelijk btw-stelsel vooral op de zogenoemde externe neutraliteit bij de levering van goederen. Het was namelijk dit punt waarop de cumulatieve cascadesystemen tekort schoten om te kunnen bijdragen aan het tot stand komen van de gemeenschappelijke markt. Externe neutraliteit houdt in dat de heffing bij invoer gelijk dient te zijn aan de binnenlandse belastingdruk op het goed. Bij uitvoer mag niet meer of minder belasting worden teruggegeven dan in het binnenland is geheven.<sup>41</sup> Binnen een cumulatief cascadesysteem verschilt de belasting op een goed naar gelang het aantal schakels waaruit een productieketen bestaat (zie ook paragraaf 3.2). In elke schakel van de keten is namelijk omzetbelasting verschuldigd zonder dat een recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Doordat de belastingdruk op hetzelfde goed niet altijd gelijk was, was het ook niet mogelijk de te betalen omzetbelasting bij invoer zodanig te berekenen dat deze overeenkwam met de belastingdruk op binnenlandse goederen. Daardoor konden in het buitenland gevestigde ondernemers niet op gelijke wijze met in het binnenland gevestigde ondernemers concurreren.<sup>42</sup> De invoering van het btw-stelsel moest ervoor zorgen dat op ieder goed eenzelfde omzetbelastingdruk rust die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen.<sup>43</sup> De strikte evenredigheid van de omzetbelasting aan de prijs van de goederen leidt er bovendien toe dat het voor de consument niet uitmaakt of hij goederen koopt bij ondernemer A of ondernemer B. Dit wordt ook wel aangeduid als juridische neutraliteit. Ten slotte zou een omzetbelasting moeten voorkomen dat de concurrentieverhoudingen tussen ondernemers onderling worden verstoord en niet van invloed

40. Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, Uitgave van de Commissie van de Europese Economische Unie 1962, 8070/4/XII/1962/5.

41. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, Deventer, Uitgeverij FED, 1997, blz. 24.

42. Vgl. Verslag namens de Commissie voor de interne markt nopens het voorstel van de EGG-Commissie aan de Raad voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, zittingsdocumenten Europees Parlement 1/1966-1967, blz. 12.

43. Deze gedachte van strikte evenredigheid wordt tot uitdrukking gebracht in art. 1, tweede lid, btw-richtlijn.

zijn op de efficiënte allocatie van productiemiddelen, aangeduid als economische neutraliteit.<sup>44</sup> Om de externe, juridische en economische neutraliteit in internationale verhoudingen te waarborgen, is het van groot belang dat op gelijke producten die voor de consument gelijkwaardige alternatieven zijn btw van hetzelfde land rust. Indien immers op het ene goed 19% Nederlandse btw drukt en op het andere goed 25% Zweedse btw is geen sprake van gelijke concurrentieverhoudingen. De prijs van het Zweedse product is voor de consument hoger door de hogere btw-druk. Bij de invulling van de regels voor de plaats van dienst en de vestigingsplaatsvormen, die binnen deze regels een belangrijke rol spelen, dient derhalve ook de mededingingsneutraliteit in acht te worden genomen.

Ook in de jurisprudentie van het Hof van Justitie neemt het neutraliteitsbeginsel een belangrijke plaats in. Het neutraliteitsbeginsel komt in de jurisprudentie van het Hof op een aantal wijzen aan de orde. Swinkels onderscheidt achtereenvolgens: de voorkoming van cumulatie van belasting, neutraliteit tussen belastingplichtigen, neutraliteit tussen eindverbruikers en neutraliteit met betrekking tot transacties.<sup>45</sup> Als voorbeeld van een uitspraak van het Hof van Justitie die de cumulatie van omzetbelasting betreft, noemt Swinkels de zaak *Rompelmann*.<sup>46</sup> In deze zaak geeft het Hof van Justitie aan dat recht op aftrek van voorbelasting bestaat voor investeringshandelingen die worden gedaan voordat met de beoogde economische activiteit wordt begonnen. Een andere uitleg van de regeling met betrekking tot het aftrekrecht zou leiden tot een verschillende behandeling van investeringsuitgaven voor en tijdens het uitoefenen van de economische activiteit en bijgevolg tot een verschillende behandeling van ondernemers die gelijke goederen of diensten aanbieden (MM: toevoeging na het woord 'en'). Neutraliteit tussen belastingplichtigen, een gelijke behandeling van belastingplichtigen die hetzelfde goed of dezelfde dienst aan de consument aanbieden, leidt ook tot gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten. De neutraliteit tussen belastingplichtigen hangt nauw samen met de cumulatie van belasting. Door cumulatie van belasting kan de neutraliteit tussen belastingplichtigen worden aangetast. Bij de neutraliteit tussen eindverbruikers onderscheidt Swinkels een tweetal aspecten. Allereerst spreekt hij over de gedachte dat voor hetzelfde product hetzelfde percentage aan belasting moet worden geheven. Als indirecte belasting heeft de omzetbelasting twee perspectieven, dat van de ondernemer en dat van de consument. Neutraliteit betekent dat voor de consument op soortgelijke goederen en diensten een gelijke belastingdruk moet rusten. Is dit niet het geval dan zal hij in zijn keuze voor een product door de belastingheffing in plaats van andere doeleinden geleid kunnen

44. J. Reugebrink en M.E. van Hilten, a.w., blz. 22 en 23.

45. J.J.P. Swinkels, a.w. 2001, blz. 21-31.

46. HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83, Jur. 1985, blz. 655 (*Rompelmann*). Vgl. HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, VN 1996, blz. 1396 (*Intercommunale voor zeewaterontziltzing (INZO)*).

worden en kunnen de ondernemers die deze producten aanbieden niet op gelijke wijze met elkaar concurreren. In de tweede plaats noemt Swinkels bij de gelijke behandeling van consumenten de fictieve dienst voor privégebruik van zakelijk geëtiketteerde goederen, art. 26 btw-richtlijn. In de regels voor vermogens-etikettering zitten mijns inziens qua neutraliteit twee dimensies. Enerzijds is dit de door Swinkels genoemde vergelijking tussen de ondernemer en de particulier. De particulier wordt voor zijn consumptief gebruik belast en de ondernemer zou dus ook voor zijn consumptief gebruik moeten worden belast. Anderzijds kan de vergelijking worden gemaakt tussen de ondernemer die een goed van meet af aan zakelijk gebruikt en een ondernemer die een goed eerst gedeeltelijk privé gebruikt en later in toenemende mate zakelijk gaat gebruiken. De regels voor vermogens-etikettering zorgen ervoor dat beide ondernemers voor hun zakelijk gebruik niet belast worden en dus op hun prestaties eenzelfde belastingdruk rust.<sup>47</sup> Met neutraliteit tussen transacties ten slotte, duidt Swinkels op de behandeling van illegale transacties. Indien illegale transacties niet in de heffing worden betrokken en legale transacties die hetzelfde product betreffen wel, zal een ongelijke behandeling van soortgelijke goederen of soortgelijke diensten optreden.

De door Swinkels genoemde verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel, evenals de besproken externe, juridische en economische neutraliteit, komen naar mijn mening allemaal voort uit één overkoepelend beginsel, het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en soortgelijke diensten, zoals dit is verwoord in de achtste overweging van de considerans van de Eerste Richtlijn.<sup>48</sup> Het draait in een indirect geheven consumptiebelasting ook om de prestaties, de leveringen en diensten, van de ondernemers. Met het neutraliteitsbeginsel wordt beoogd dat transacties die soortgelijke goederen en diensten betreffen gelijk worden belast. Is dit niet het geval dan

47. Uiteraard is hierbij wel een voorwaarde dat de laatstgenoemde ondernemer het goed volledig als zakelijk vermogen etiketteert en dat er vanaf de aanschaf van het goed sprake is van zakelijk gebruik. De btw-wetgeving kent geen regeling die het toestaat om btw op een goed dat men eerst alleen privé gebruikt en later zakelijk gaat gebruiken alsnog in een later stadium in aftrek te brengen. Met ingang van 1 januari 2011 is het nog wel mogelijk om onroerende zaken volledig als zakelijk vermogen te etiketteren, maar mag de btw slechts in aftrek worden gebracht voor zover het goed voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt. Via het mechanisme van de herziening kan met een toe- of afname van het zakelijk gebruik rekening worden gehouden. Richtlijn 2009/162/EU van 22 december 2009, tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel over de toegevoegde waarde, PbEG 2010, L 10, blz. 14 e.v.

48. De achtste overweging van de considerans van de Eerste Richtlijn luidt: "overwegende dat de vervanging van de in het merendeel der Lid-Staten geldende cumulatieve cascadesystemen door het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – zelfs indien de tarieven en vrijstellingen niet tegelijkertijd worden geharmoniseerd – moet leiden tot neutraliteit ten aanzien van de mededinging in die zin dat binnen elk land op soortgelijke goederen dezelfde belastingdruk zal rusten ongeacht de lengte van de productie- en distributieketen (...)".

kan de consument zich door andere argumenten dan economische argumenten (prijs van de producten en de verhouding tot de geboden kwaliteit) laten leiden waardoor ondernemers niet als gelijken met elkaar kunnen concurreren.

### 2.3.2 *Het beginsel van gelijke behandeling*

Het beginsel van gelijke behandeling is door het Hof van Justitie in zijn jurisprudentie aangeduid als een uitvloeisel van het neutraliteitsbeginsel.<sup>49</sup> Mijns inziens vormt het echter de kern van neutraliteit ten aanzien van de mededinging en zijn de door Swinkels genoemde verschijningsvormen van het neutraliteitsbeginsel en de in paragraaf 2.3.1 besproken externe, juridische en economische neutraliteit juist een uitvloeisel van het beginsel van gelijke behandeling. Het beginsel van gelijke behandeling vraagt om een gelijke behandeling van soortgelijke goederen en soortgelijke diensten. Soortgelijke goederen of diensten zijn goederen of diensten die met elkaar concurreren.<sup>50</sup> Keerzijde van de medaille is uiteraard dat goederen en diensten die niet soortgelijk zijn en die dus niet met elkaar in concurrentie staan niet gelijk behandeld hoeven te worden. Goederen en diensten concurreren met elkaar, zo volgt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie, wanneer zij voor de consument gelijkwaardige alternatieven vormen. Zo besliste het Hof in de zaak Commissie/Frankrijk dat Frankrijk twee verschillende btw-tarieven mocht hanteren voor geneesmiddelen die niet op een lijst stonden van voor vergoeding in aanmerking komende geneesmiddelen en geneesmiddelen die juist wel op die lijst stonden. Voor de consument vormt het feit dat zijn medicijnen worden vergoed een zodanig beslissend voordeel dat de twee categorieën geneesmiddelen niet met elkaar in concurrentie treden.<sup>51</sup> In de zaak Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen worden als soortgelijk die diensten beschouwd die voor de zorgontvanger een gelijkwaardig kwaliteitsniveau hebben.<sup>52</sup> Ook in de zaak JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust komt de gelijke behandeling van soortgelijke diensten aan de orde. Het Hof vermeldt nog eens expliciet dat het niet hoeft te gaan om identieke handelingen. Zij moeten *soortgelijk* zijn.<sup>53</sup> Het Hof verduidelijkt dat vervalsing van de mededinging is aangetoond zodra wordt vastgesteld dat de diensten met elkaar concurreren en ongelijk worden behandeld vanuit het oogpunt van de btw. Het is irrelevant of de vervalsing aanmerkelijk is of niet.<sup>54</sup>

49. O.a. HvJ 21 april 2005, zaak C-25/03, BNB 2005/229 (HE), r.o. 72.

50. O.a. HvJ 3 mei 2001, zaak C-481/98, VN 2001/42.18 (Commissie/Frankrijk), r.o. 22.

51. HvJ Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald.

52. HvJ 27 april 2006, zaak C-443/04 en C-444/04, VN 2006/45.15, (gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen).

53. Vgl. HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, BNB 1991/352 (Van Tiem) en HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, VN 2001/56.25 (Goed Wonen I).

54. HvJ 28 juni 2007, zaak C-363/05, VN 2007/36.25 (JP Morgan Flemming Claverhouse Investment), r.o. 46 en 47.

De jurisprudentie van het Hof van Justitie met betrekking tot de vraag of sprake is van één of meer prestaties moet naar mijn mening ook binnen dit kader worden geplaatst. Volgens deze jurisprudentie gaat een bijkomende dienst op in de hoofddienst. Een dienst is bijkomend wanneer deze voor de consument geen doel op zich is, maar een middel om de hoofddienst aantrekkelijk te maken.<sup>55</sup> Omdat deze bijkomende dienst geen doel op zich is, zal geen concurrentie van betekenis optreden tussen de dienstverrichter die de hoofden bijkomende dienst aanbiedt en de dienstverrichter die de bijkomende dienst afzonderlijk aanbiedt. Wel zal er concurrentie optreden met de dienstverrichter die alleen de hoofddienst aanbiedt. De hoofddienst is dan ook voor de kwalificatie van de prestatie relevant. Indien de bijkomende dienst voor de consument wel een doel op zich is, zal wel sprake zijn van concurrentie en dienen de diensten als twee afzonderlijke diensten behandeld te worden.<sup>56</sup> De ondernemer dient dan voor elk van deze diensten gelijk behandeld te worden als een ondernemer die de desbetreffende dienst los aanbiedt. Indien de ene dienst niet opgaat in de andere dienst, maar zij samen één dienst vormen, omdat voor de consument sprake is van één economisch doel<sup>57</sup> en beide elementen voor hem onontbeerlijk zijn, zal deze dienst als zodanig moeten worden gekwalificeerd. Geen van de elementen kan dan overheersend zijn. De ondernemer die deze dienst aanbiedt treedt ook niet in concurrentie met een ondernemer die één van de elementen afzonderlijk aanbiedt. Het gaat de consument om het totaalpakket.

Het neutraliteitsbeginsel gaat niet zo ver dat de wijze waarop de ondernemer zijn bedrijf inricht en de keuzes die hij maakt niet van invloed op de heffing van omzetbelasting mogen zijn. Zo bepaalde het Hof van Justitie in de zaak BLP dat BLP geen recht op aftrek had van de btw op verkoopkosten van één van haar deelnemingen. Zij verkocht deze deelneming om geld te vergaren voor de voortzetting van haar onderneming. BLP voerde aan dat indien zij een lening had aangetrokken zij wel recht op aftrek van voorbelasting zou hebben. Het Hof van Justitie oordeelt dat het neutraliteitsbeginsel niet kan worden uitgelegd op de manier zoals BLP dit doet. Een ondernemer kan zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het btw-stelsel.<sup>58</sup>

55. HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, BNB 1999/224 (CPP).

56. In HvJ 8 juli 1986, zaak 75/83, Jur. 1986, blz. 2219 (Kerrutt), stelt het Hof van Justitie dat verschillende handelingen die niet kunnen worden samengevoegd tot één handeling ieder afzonderlijk aan de btw moeten worden onderworpen ten einde een neutrale belastingheffing te waarborgen.

57. Zie HvJ 27 oktober 2005, zaak C-41/04, BNB 2006/115 (Levob).

58. HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94, VN 1995, blz. 3030 (BLP), r.o. 26.

Het Hof van Justitie herhaalde deze overwegingen in de zaak Cantor Fitzgerald.<sup>59</sup> In deze zaak ging het om een huurovereenkomst tussen Prudential Assurance, de verhuurder en Wako, de huurder. Op enig moment kwam Wako met CFI – in overleg met de verhuurder – overeen dat CFI de verplichtingen uit de huurovereenkomst zou overnemen van Wako en Wako voor elk verlies of schuld die uit de huurovereenkomst met Prudential Assurance voortvloeide schadeloos zou stellen. In ruil hiervoor betaalde Wako anderhalf miljoen pond aan CFI. Naar het oordeel van het Hof van Justitie verrichte CFI een dienst aan Wako die niet kon kwalificeren als verhuur van een onroerende zaak. Naar het oordeel van het Hof deed daar niet aan af dat indien Wako de onroerende zaak was gaan onderverhuren aan CFI wel sprake zou zijn geweest van verhuur. Een onderverhuur zou voor Wako en CFI volgens hen tot hetzelfde resultaat hebben geleid.

Ook het feit dat een vrijgestelde ondernemer er voor kiest een deel van zijn dienstverlening te outsourcen en als gevolg daarvan voor hem niet aftrekbare btw in rekening krijgt gebracht, moet naar het oordeel van het Hof van Justitie worden geaccepteerd. Dat eenzelfde vrijgestelde ondernemer die dit deel van zijn dienstverlening wel zelf blijft verrichten niet met dergelijke niet aftrekbare btw wordt geconfronteerd doet daar niet aan af.<sup>60</sup> Advocaat-generaal Poaires Maduro stelt in de zaak Arthur Andersen in dit verband:

“39. Aangezien volgens het gemeenschappelijk stelsel van BTW alleen belasting wordt geheven over de diensten die door zelfstandigen worden verricht, tenzij deze krachtens artikel 13, B, sub a, vrijgestelde handelingen vormen, is er uiteraard een verschil in behandeling tussen verzekeringsmaatschappijen die ervoor kiezen hun activiteiten ‘uit te besteden’, en degenen die ervoor kiezen om deze activiteiten aan hun eigen werknemers toe te vertrouwen. Dit verschil in behandeling is echter een normaal gevolg van de toepassing van het gemeenschappelijk BTW-stelsel en van de natuurlijke spanning tussen het bestaan van vrijstellingen en het neutraliteitsbeginsel en de gelijke behandeling.”<sup>61</sup>

Anders oordeelde het Hof van Justitie in de zaak Direct Cosmetics en Loughtons Photographs.<sup>62</sup> In deze zaak beslist het Hof dat het Verenigd Koninkrijk is toegestaan om een antimisbruikmaatregel op basis van art. 27, eerste lid, Zesde Richtlijn (thans art. 395 btw-richtlijn) te hanteren die ongeacht de verkoopmethode ondernemers gelijk belast. Direct Cosmetics verkoopt cosmeticaproducten

59. HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, VN 2001/58.20 (Cantor Fitzgerald).

60. HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/95, VN 1997, blz. 2606 (SDC).

61. Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro bij HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, BNB 2006/124 (Arthur Andersen).

62. HvJ 12 juli 1988, zaak 138/86 en 139/86, Jur. 1988, blz. 3937 (gevoegde zaken Direct Cosmetics en Loughtons Photographs).

via tussenpersonen in ziekenhuizen, fabrieken en kantoren. De tussenpersoon incasseert de verkoopprijs van de producten van de uiteindelijke afnemer. Indien hij het bedrag binnen veertien dagen aan Direct Cosmetics doorbetaalt, mag hij 20% van de verkoopprijs afhouden. De tussenpersonen hebben in dit geval een omzet die de grens van de Engelse kleine ondernemersregeling niet overschrijdt. Zij voldoen dus feitelijk geen btw. Direct Cosmetics voldoet btw over de daadwerkelijk door haar ontvangen bedragen (dus exclusief de eventueel afgehouden 20%). Laughtons Photographs maakt foto's van schoolkinderen. Deze foto's verkoopt zij aan scholen. De scholen verkopen deze foto's door aan de leerlingen. Laughtons weet niet voor welke prijs de scholen de foto's doorverkopen aan de leerlingen. Zij voldoet btw over de van de scholen ontvangen bedragen. De scholen voldoen geen btw over de omzet die zij maken met de verkoop van de foto's. Beide verkoopmethoden hebben dus mogelijk tot gevolg dat btw wordt voldaan over een ander bedrag dan het bedrag dat de uiteindelijke consument betaalt. De Engelse antimisbruikregeling zorgt ervoor dat btw moet worden voldaan over de uiteindelijk door de consument betaalde prijs. Deze maatregel is naar het oordeel van het Hof toegestaan. Zonder deze maatregel zou juist een mededingingsverstoring kunnen blijven bestaan ten nadeel van ondernemingen die hun verkoopstructuur anders hebben ingericht.

Een gelijke overweging komt aan de orde in de conclusie van Advocaat-generaal Jacobs in de zaak *Muy's en De Winter's bouw- en aannemingsbedrijf*.<sup>63</sup> In deze zaak gaat het om zogenoemde koop-aannemingsovereenkomsten. Hierbij wordt eerst de grond in de overdrachtsbelastingsfeer overgedragen, waarna met btw wordt gefactureerd voor de bouwtermijnen. In dit geval werd de koopsom voor de grond niet direct betaald bij het sluiten van de overeenkomst, maar werd dit uitgesteld totdat de daadwerkelijke levering plaatsvond. De vraag is of de rente die over de koopsom van de grond wordt betaald onder de vrijstelling van art. 135, eerste lid, onderdeel b, btw-richtlijn (voorheen art. 13 B, onderdeel d, onder 1, Zesde Richtlijn) valt. Indien dit niet het geval zou zijn dan zou de rente tot de vergoeding voor de levering van de grond behoren. Jacobs is van mening dat de rente inderdaad behoort tot de vergoeding voor de levering van de grond. Hij stelt in dit verband:

“27. In de tegenovergestelde opvatting zouden ondernemers en hun cliënten bij transacties waar tussen contractsluiting en levering enige tijd verstrijkt, door middel van fictieve kredietverlening de BTW-heffing over een deel van de prijs van goederen of diensten kunnen ontgaan. Dit is misschien gemakkelijker voor te stellen aan de hand van een wat alledaagsere levering van goederen. Bijvoorbeeld een timmerman verbindt zich tot vervaardiging van meubelen op maat tegen een prijs van 11 000 ECU, te leveren over

63. Conclusie van Advocaat-generaal Jacobs van 3 maart 1993, bij HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/91, BNB 1994/95 (*Muy's en de Winter's bouw- en aannemingsbedrijf*).



twalf maanden. Laten wij echter eens aannemen, dat hij en de opdrachtgever in de overeenkomst hebben bepaald, dat de prijs van de goederen 10 000 ECU bedraagt en dat de betaling onmiddellijk moet plaatsvinden, doch tegen betaling van rente ad 10% op jaarbasis kan worden uitgesteld tot de datum van aflevering. Wanneer de meubels twalf maanden later worden geleverd, betaalt de opdrachtgever 11 000 ECU. Nu valt moeilijk in te zien, waarom de maatstaf van heffing niet 11 000 ECU zou zijn. Te stellen, dat de voor de meubelen betaalde vergoeding 10 000 ECU is en dat de resterende 1 000 ECU rente is op een vrijgestelde verlening van krediet, komt neer op het sluiten van de ogen voor de werkelijke gang van zaken.”

Ook het Hof van Justitie beslist dat rente die is verschuldigd vanwege uitstel van betaling tot het moment waarop het goed wordt geleverd tot de vergoeding van de levering van het goed behoort. Pas op het moment dat een goed wordt geleverd moet de maatstaf van heffing worden bepaald.<sup>64</sup>

In de zaken *Abbey National II*<sup>65</sup> en *Ludwig*<sup>66</sup> wordt eveneens gewezen op neutraliteit ten aanzien van – zoals het Hof van Justitie het in deze zaken verwoordt – het door de ondernemer gekozen organisatiemodel. In de zaak *Abbey National II* gaat het om de vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen. Het Hof oordeelt dat beheersdiensten die worden verricht door een derde in beginsel onder de vrijstelling voor het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen kunnen vallen. Uit het fiscale neutraliteitsbeginsel volgt naar het oordeel van het Hof namelijk dat de marktdeelnemers het organisatiemodel moeten kunnen kiezen dat hun uit strikt economisch oogpunt het beste uitkomt, zonder het risico te lopen dat hun activiteiten worden uitgesloten van de vrijstelling. De activiteiten van de derde moeten echter wel over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen, dat de kenmerkende en essentiële functies van de dienst bestaande uit het beheer van gemeenschappelijke beleggingsfondsen vervult. In de zaak *Ludwig* is een vergelijkbare situatie aan de orde, maar dan met betrekking tot de vrijstelling voor bemiddeling bij kredietverlening. Het Hof oordeelt dat het voor een bemiddelingsdienst niet noodzakelijk is dat er een contractuele band is met één van de twee contractpartijen en ook niet dat contact wordt onderhouden met beide partijen. Opnieuw merkt het Hof op dat de marktdeelnemers het organisatiemodel moeten kunnen kiezen dat hun uit strikt economisch oogpunt het beste uitkomt, zonder het risico te lopen dat hun activiteiten worden uitgesloten van de vrijstelling. Wel moeten de activiteiten van de betrokken ondernemer om voor de vrijstelling in aanmerking te kunnen

64. HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/91, BNB 1994/95 (Muy's en de Winter's bouw- en aannemingsbedrijf).

65. HvJ 4 mei 2006, zaak C-169/04, VN 2006/45.15 (*Abbey National II*).

66. HvJ 21 juni 2007, zaak C-453/05, VN 2007/31.23 (*Volker Ludwig*).

komen over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen, dat de kenmerkende en essentiële functies van de bemiddelingsdienst vervult.

Wanneer we de zaken BLP en Cantor Fitzgerald bekijken waarin het Hof van Justitie het beroep op het neutraliteitsbeginsel afwijst dan valt op dat in beide zaken een vergelijking wordt gemaakt met een heel andere handeling. In BLP gaat het om de verkoop van aandelen en het aangaan van een lening en in Cantor Fitzgerald gaat het om het overnemen van de verplichtingen uit een huurcontract en het schadeloosstellen voor eventuele verliezen of schulden die nog uit de huurovereenkomst voortvloeiden in vergelijking met onderverhuur. Het beoogde resultaat wordt in beide zaken wel bereikt door beide handelingen, maar de handelingen zijn verschillend. Het is niet mogelijk om aan handeling A de btw-gevolgen van handeling B te koppelen. In de zaak Direct Cosmetics en Laughtons Photographs is de handeling gelijk, namelijk de verkoop van cosmetica-producten of schoolfoto's, maar wijkt de verkoopmethode af. Ook in de zaken Abbey National II en Ludwig is sprake van dezelfde handeling. Niet voor niets wordt immers gesteld dat de activiteiten de essentiële en kenmerkende functies van de dienst genoemd in de vrijstelling moet bevatten. Is dit niet het geval dan is sprake van een andere handeling en geldt, zoals in de zaak Arthur Andersen,<sup>67</sup> een ander btw-regime. Geconcludeerd kan dan ook worden dat een gekozen verkoopmethode of organisatiemodel geen invloed zou moeten hebben op de wijze van belastingheffing bij de ondernemers, maar dat op het moment waarop een bepaalde handeling wordt verricht, hieraan niet het btw-gevolg van een andere handeling kan worden verbonden. Ten aanzien van het eerste punt, de gekozen verkoopmethode of het organisatiemodel zou niet van invloed mogen zijn op de btw-heffing, moet wel worden opgemerkt dat dit alleen geldt indien en voor zover de bepalingen uit de btw-richtlijn dit ook toelaten. Zo zou zonder de antisubsidie-regeling in Engeland in de zaak Laughtons Photographs en Direct Cosmetics geen heffing over de prijs die de consument uiteindelijk betaalt, kunnen worden gerealiseerd.

## 2.4 Samenvattend

Met het rechtskarakter van een belasting wordt gezocht naar een ideaal van de wetgever over wie en wat men in de heffing moet betrekken. In een internationale samenleving als de onze zal de wetgever tevens een beslissing moeten nemen of hij bijvoorbeeld verbruik van inwoners in het buitenland in de heffing wil betrekken of alleen verbruik in Nederland en of hij alleen het verbruik van inwoners in Nederland in de heffing wil betrekken of ook dat van bijvoorbeeld toeristen. De vraag naar waar het verbruik moet plaatsvinden, vormt geen zelfstandig onderdeel van het rechtskarakter, het vormt op deze wijze een invulling van het wie en het wat. De heffingssystematiek van de

67. HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, VN 2005/8.23 (Arthur Andersen).

omzetbelasting vormt geen onderdeel van het rechtskarakter. De wijze van heffen is slechts de uitvoering van het door de wetgever voor ogen staande ideaal. Aldus kan de omzetbelasting worden aangeduid als een belasting die het verbruik van consumenten beoogt te belasten dat een redelijke band heeft met het Nederlandse grondgebied. Die redelijke band kan worden gevonden in het heffingssubject (bijvoorbeeld inwoners van Nederland) of het heffingsobject (bijvoorbeeld verbruik op Nederlands grondgebied). Door de indirecte wijze van heffen van omzetbelasting kan het ideaal dat de wetgever voor ogen heeft staan slechts ten dele worden bereikt. Ondernemers kunnen namelijk alleen hun eigen gedragingen kennen en niet die van de consumenten. Wanneer wordt ingegaan op de regels voor de plaats van dienst en de vier vestigingsplaatsvormen die binnen die regels een belangrijke rol spelen is het van belang het rechtskarakter, de heffingssystematiek en hun onderlinge relatie in ogenschouw te nemen.

In de omzetbelasting is het neutraliteitsbeginsel van groot belang. Het beginsel van gelijke behandeling van soortgelijke goederen en diensten vormt mijns inziens de kern van dit neutraliteitsbeginsel. Van soortgelijke goederen en diensten is sprake indien zij met elkaar concurreren, dat wil zeggen voor de consument gelijkwaardige alternatieven vormen. Het neutraliteitsbeginsel gaat niet zover dat de wijze waarop een ondernemer zijn bedrijf inricht en de keuzes die hij maakt niet van invloed op de heffing van omzetbelasting mogen zijn. Aan handeling A kan niet het btw-gevolg van handeling B worden gekoppeld. Bij toepassing van het beginsel van gelijke behandeling zal op producten die voor de consument gelijkwaardige alternatieven vormen btw moeten drukken van hetzelfde land.

## HOOFDSTUK 3

# Uitgangspunten bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting

### 3.1 Inleiding

In paragraaf 2.2.2 is besproken dat de omzetbelasting moet worden beschouwd als een verbruiksbelasting die tot doel heeft het verbruik van consumenten te belasten dat een redelijke band heeft met het grondgebied van Nederland. In paragraaf 3.3 zal worden onderzocht welke verdeling van heffingsbevoegdheden het meest gerechtvaardigd is rekening houdend met deze doelstelling. Bij het onderzoek naar een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden wordt geabstraheerd van de praktische beperkingen die zich voordoen omdat de omzetbelasting een op indirecte wijze geheven belasting is. Alleen dan kan een zuiver beeld worden gekregen van hoe een verdeling van heffingsbevoegdheden er idealiter zou moeten uitzien.

Wanneer men de vraag onderzoekt welke belastingopbrengst zou moeten toekomen aan welk land speelt naast de vraag welke verdeling het meest eerlijk/rechtvaardig is, ook de neutraliteit van belastingheffing een belangrijke rol. Belastingen mogen niet van invloed zijn op de efficiënte allocatie van productiemiddelen en bijvoorbeeld ook niet op bij welke leverancier een consument producten koopt. In paragraaf 3.4 zal worden stilgestaan bij de invloed die het neutraliteitsbeginsel heeft bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting. Neutraliteit kan niet los worden gezien van de positie van de ondernemer en dus van de indirecte wijze van heffing van omzetbelasting. In deze paragraaf wordt dus niet langer geabstraheerd van de wijze van heffen van omzetbelasting. Een neutrale belastingheffing kan worden beïnvloed door de daarna in paragraaf 3.5 te bespreken doelmatigheidseisen. Zo kunnen te zware administratieve verplichtingen een ondernemer belemmeren om zijn activiteiten uit te breiden naar het buitenland.

Door de wijze van heffing, heffing bij de ondernemer bij wie de consument zijn bestedingen doet, moeten aan het rechtskarakter van de omzetbelasting concessies worden gedaan op basis van eisen van doelmatigheid. In de

omzetbelasting kan bij dergelijke doelmatigheidsoverwegingen in de eerste plaats worden gedacht aan de praktische uitvoerbaarheid van de wetgeving voor de belastingplichtige. Zoals besproken in paragraaf 2.2.3 levert het feit dat de belastingplichtige alleen zijn eigen gedragingen kent en niet die van de consument die zijn bestedingen bij hem doet belangrijke beperkingen op voor het te bereiken doel van de omzetbelasting, heffing over het consumptieve verbruik. De praktische uitvoerbaarheid voor de belastingplichtige kan worden onderverdeeld in enerzijds de administratieve eenvoud en anderzijds de rechtszekerheid. Ondernemers worden belast met de administratieve lasten van de inning van de omzetbelasting. Dergelijke administratieve lasten zouden niet zwaarder mogen zijn dan nodig is. In sommige gevallen moet een belastingplichtige toch in zekere mate aanknopen bij feiten en omstandigheden die zijn wederpartij betreffen. Zo dient een belastingplichtige bijvoorbeeld bij de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) na te gaan waar zijn wederpartij is gevestigd. De belastingplichtige moet als hij alles heeft gedaan wat van hem kan worden verlangd om vast te stellen waar zijn wederpartij is gevestigd een zekere mate van bescherming krijgen. Ook mogen hem geen onduidelijke verplichtingen worden opgelegd of verplichtingen die praktisch niet haalbaar zijn. Niet alleen voor de belastingplichtige, maar ook voor de belastingdienst moet de wetgeving uitvoerbaar zijn. Voor een verdeling van heffingsbevoegdheden op basis van eisen van doelmatigheid zal daarom naar de controlemogelijkheden voor de belastingdienst moeten worden gekeken. Daarbij wordt zowel aandacht besteed aan de controle achteraf als de preventieve controle, het zodanig inrichten van de belastingwetgeving dat hij zo min mogelijk aanleiding geeft tot ongewenst gebruik en misbruik. Ten slotte moet een verdeling van heffingsbevoegdheden voldoende flexibiliteit hebben om ook na verloop van tijd de beoogde verdeling nog te kunnen realiseren. De flexibiliteit van de wetgeving heeft bij de regels voor de plaats van dienst voorheen te wensen overgelaten.<sup>1</sup> Aan de uitgangspunten die voortvloeien uit de doelmatigheid zal achtereenvolgens aandacht worden besteed in paragraaf 3.5.

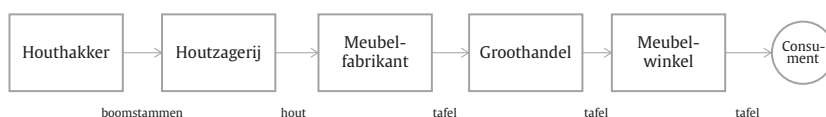
De uit het toetsingskader volgende uitgangspunten die aldus in de paragrafen 3.3 tot en met 3.5 worden besproken zullen in het vervolg van dit onderzoek worden gebruikt ter beantwoording van de twee in dit onderzoek centraal staande probleemstellingen, zodat een antwoord wordt gevonden op deze probleemstellingen dat in overeenstemming is met het rechtskarakter van de omzetbelasting en het neutraliteitsbeginsel rekening houdend met de heffingssystematiek van deze belasting. Aan het eind van iedere paragraaf wordt tevens alvast kort bezien welke invulling van de woon- en vestigingsplaats in de btw wenselijk is gezien vanuit het besproken uitgangspunt.

1. Toelichting op het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822, blz. 6.

Bij de behandeling van de uitgangspunten wordt de omzetbelasting niet op zichzelf beschouwd, maar gezien als onderdeel van een belastingstelsel waarin verscheidene belastingen worden geheven. De uitgangspunten zullen over het algemeen worden benaderd vanuit de gedachte dat sprake is van een consument als afnemer. Zoals we in paragraaf 3.2 zullen zien kan namelijk onderscheid worden gemaakt tussen transacties tussen ondernemers en een ondernemer en een consument. Pas aan het einde van dit hoofdstuk (paragraaf 3.6) worden de uitgangspunten in het bijzonder gezien in het licht van een afnemer die ondernemer is. In paragraaf 3.7 zal ten slotte worden gezien hoe de besproken uitgangspunten in de regels voor de plaats van dienst tot uitdrukking zijn gekomen, nu en in het verleden.

### 3.2 Belastbare transacties in de omzetbelasting

De omzetbelasting wordt, zoals besproken in paragraaf 2.2, op indirecte wijze geheven. Dat betekent dat niet het beoogde heffingssubject, de consument, maar degene bij wie hij zijn bestedingen doet, de ondernemer, in de heffing wordt betrokken. Met de indirecte wijze van heffen is echter nog niet alles gezegd over de wijze van heffing van omzetbelasting. Voordat goederen of diensten een consument bereiken hebben zij veelal verscheidene schakels in een productieketen doorlopen. Stel dat een consument een houten tafel wil kopen. Hij koopt deze tafel bij een meubelwinkel. De meubelwinkel bestelt deze tafel bij de groothandel. De groothandel laat de tafel produceren bij de meubelfabrikant. De meubelfabrikant betreft het benodigde hout van de houtzagerij. De houtzagerij betreft de hiervoor benodigde boomstammen bij de houthakker. Om ervoor te zorgen dat de consument de tafel in zijn bezit krijgt zijn in dit geval dus vijf schakels in de productieketen noodzakelijk. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:



Men kan er voor kiezen de heffing van omzetbelasting bij één van deze schakels te laten plaatsvinden of bij meer. In het eerste geval, heffing in één schakel spreekt men van een eenmalige heffing. Indien deze heffing plaatsvindt in de laatste schakel wordt gesproken van een kleinhandelsbelasting. Kiest men voor heffing bij de fabrikant dan wordt gesproken over een fabriantenbelasting. De huidige omzetbelasting is een meermalige heffing waarbij alle schakels in de heffing worden betrokken. Bij meermalige heffingen wordt onderscheid gemaakt tussen cumulatieve en niet-cumulatieve heffingen. Bij een cumulatieve heffing wordt geen rekening gehouden met de in eerdere schakels betaalde belasting. Een ondernemer zal de aan hem berekende belasting doorberekenen in de prijs

van zijn producten waarover opnieuw belasting is verschuldigd. Aldus wordt belasting over belasting berekend en treedt cumulatie van belasting op. In het hiervoor genoemde voorbeeld van de tafel werkt een cumulatieve heffing van 20% en een toegevoegde waarde van 50 in elk van de schakels bijvoorbeeld als volgt uit:

	Prijs producten	Omzetbelasting (20% x prijs kolom 1)	Prijs producten inclusief omzet- belasting (som kolom 1 en 2)
<b>Houthakker</b>	50	10	60
<b>Houtzagerij</b>	110	22	132
<b>Meubelmakerij</b>	182	36	218
<b>Groothandel</b>	268	54	322
<b>Meubelwinkel</b>	372	74	446
<b>Totaal</b>		196	

De huidige omzetbelasting wordt geheven via een niet-cumulatief systeem, waarbij de ondernemer de aan hem door andere ondernemers berekende omzetbelasting in aftrek mag brengen op de door hem te betalen omzetbelasting. In elke schakel voldoet de ondernemer daarom slechts belasting over de door zijn eigen werkzaamheden aan de producten toegevoegde waarde. We spreken dan ook wel over belasting over de toegevoegde waarde of btw. Een dergelijk systeem kent over het algemeen een hoger tarief, omdat in elke schakel minder belastingopbrengst wordt gerealiseerd.<sup>2</sup> Er wordt in iedere schakel geen belasting voldaan over de totale omzet, maar alleen over de toegevoegde waarde. In het hiervoor beschreven voorbeeld zou het systeem van aftrek van voorbelasting met een tarief van 20% en een toegevoegde waarde van 50 in elke schakel als volgt uitwerken:

2. Zie ook C.M. Ettema, J.P. Hulshof en G.J. van Slooten, Wegwijs in de btw, Amersfoort, SDU, 2008, blz. 3-11.

	Prijs pro- ducten	Te betalen omzetbe- lasting (20% x prijs ko- lom 1)	Prijs producten inclusief omzetbe- lasting (som ko- lom 1 en 2)	In aftrek te brengen omzetbe- lasting (kolom 2 van de vo- rige regel)	Te vol- doen op aangifte (kolom 2 -/- kolom 4)
<b>Houthakker</b>	50	10	60	0	10
<b>Houtzagerij</b>	100	20	120	10	10
<b>Meubelmakerij</b>	150	30	180	20	10
<b>Groothandel</b>	200	40	240	30	10
<b>Meubelwinkel</b>	250	50	300	40	10
<b>Totaal</b>					50

Door het recht op aftrek van voorbelasting bestaan in de omzetbelasting globaal gezien twee verschillende soorten transacties. Transacties tussen ondernemers waarbij de in rekening gebrachte omzetbelasting in principe<sup>3</sup> aftrekbaar is en transacties tussen de ondernemer en de consument waarbij de belasting terecht komt bij de persoon die deze belasting moet dragen, de consument. Door het systeem van aftrek van voorbelasting komt de bij de transacties tussen ondernemers geheven omzetbelasting over het algemeen uiteindelijk niet terecht in de schatkist. Welk land gerechtigd is tot deze omzetbelasting is dus in het gekozen stelsel met recht op aftrek van voorbelasting in principe niet relevant. Welk land gerechtigd is tot de heffing van omzetbelasting in de laatste schakel, die tussen ondernemer en consument, is juist van groot belang. In deze laatste schakel komt het totale belastingbedrag (in dit voorbeeld 50) terecht in de schatkist van het land dat deze belasting heft. Wanneer we spreken over een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden zijn het dus de transacties tussen de ondernemers en consumenten die we onder de loep moeten nemen. Bij de bespreking van de uitgangspunten die aan de verdeling van heffingsbevoegdheden ten grondslag liggen, zullen dan ook de transacties tussen ondernemer en consument als uitgangspunt worden genomen. Bij transacties tussen ondernemers zouden doelmatigheidsoverwegingen een belangrijkere rol kunnen spelen. In paragraaf 3.6 wordt hieraan aandacht besteed.

3. Vrijgestelde ondernemers hebben bijvoorbeeld geen recht op aftrek van voorbelasting, maar zij kunnen ook niet als eindverbruiker/consument worden aangemerkt (zie voor een nadere beschouwing paragraaf 3.6).



### 3.3 Een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden

#### 3.3.1 Inleiding

In deze paragraaf komt de vraag aan de orde hoe heffingsbevoegdheden in een omzetbelasting idealiter zouden moeten worden verdeeld tussen landen. Voordat op deze vraag kan worden ingegaan, zal allereerst moeten worden stilgestaan bij theorieën die bestaan over het recht van een staat om belasting te heffen. Deze theorieën geven een handreiking voor wat een ideale verdeling van heffingsbevoegdheden zou kunnen zijn.

#### 3.3.2 Theorieën over het recht om te heffen

##### 3.3.2.1 De contracttheorie

De contracttheorie gaat uit van de gedachte dat sprake is van een contract tussen de staat en elk van zijn rechtssubjecten. Op basis van dit contract kan de staat rechten scheppen voor en verplichtingen opleggen aan de rechtssubjecten. Eén van deze verplichtingen kan bestaan uit het bijdragen aan de financiële middelen van de staat. Het contract is een wederkerige overeenkomst. In ruil voor de verplichtingen die de staat oplegt aan de rechtssubjecten krijgen zij bepaalde rechten van de staat, in de vorm van onder andere bescherming van hun leven en eigendommen. Als grondlegger van de contracttheorie kan onder andere Rousseau worden beschouwd. Hoewel Rousseau van mening is dat belastingen in een vrije staat niet kunnen bestaan,<sup>4</sup> volgt ook uit zijn betoog dat sprake is van een wederkerige overeenkomst, een voordelige ruil, waarbij de burgers bepaalde voordelen die zij hebben in de natuurtoestand (de oorspronkelijke toestand waarin zij zich bevinden) opgeven ter wille van onder andere het verkrijgen van een betere en veiligere bestaanswijze, vrijheid en eigen veiligheid.<sup>5</sup> Als bezwaar tegen de contracttheorie wordt aangevoerd dat een contract tussen staat en rechtssubjecten feitelijk niet bestaat en daadwerkelijke overeenstemming ontbreekt.<sup>6</sup> Zo stelt Martha onder andere dat men zou kunnen stellen dat een persoon die zich vrijwillig naar een ander land begeeft, daar goederen aanschaft of daar zaken doet impliciet een contract sluit met dit land. Een dergelijk impliciet contract is echter niet aanwezig bij de heffing van successierechten van een buitenlander die niet

4. J.J. Rousseau, *Het maatschappelijk verdrag*, vertaald door S. van den Braak en G. van Roermund, Amsterdam, Meppel, Boom, 1997, blz. 127.

5. J.J. Rousseau, a.w., blz. 69 en 70. Zie ook, blz. 44, 57 en 71. "Juist om niet het slachtoffer van een moordenaar te worden, stemt men erin toe te sterven als men een moordenaar wordt."

6. E.C.C.M. Kemmeren, *Principle of origin in tax conventions. A rethinking of models*, Dongen, Pijnenburg, 2001, blz. 18 en 19.

woonachtig is in het land van de overledene.<sup>7</sup> Mijns inziens kan tegen het bezwaar dat er geen daadwerkelijke overeenstemming is tussen staat en rechtssubjecten worden ingebracht dat de contracttheorie slechts een filosofische theorie is die een rechtvaardiging zoekt voor het bestaan van een staat en dus niet daadwerkelijk een daad veronderstelt waarbij alle burgers een contract sluiten en zich binden aan de staat en daarmee aan elkaar.<sup>8</sup> De gedachte van Martha dat bij een buitenlander die successierechten betaalt in het land van de overledene geen sprake is van een impliciet contract geldt mijns inziens niet indien het successierecht wordt gezien als een heffing van de overledene in plaats van de erfgenamen.<sup>9</sup> De heffing van successierecht zou dan kunnen worden gezien als een tegenprestatie voor de diensten die de staat de overledene gedurende zijn leven heeft bewezen. Mijns inziens dient de contracttheorie niet meteen verworpen te worden op basis van de omstandigheid dat een feitelijk contract niet bestaat, maar kan uit de grondslagen van deze theorie worden afgeleid dat het recht van een staat om te heffen volgt uit het feit dat de rechtssubjecten in ruil voor de voordelen die de staat hen biedt, bereid zijn bepaalde verplichtingen na te komen. Belasting moet dan ook worden geheven van diegenen aan wie de voordelen die de staat biedt, toekomen. De mate waarin een ieder moet bijdragen laat deze theorie in principe ongemoeid. Uit het veronderstelde contract volgt dat een ieder moet bijdragen aan de behoeften van de samenleving en dat de mate waarin wordt bepaald door wat Rousseau de algemene wil noemt, het gemeenschappelijk belang van alle burgers.

### 3.3.2.2 De vergoedingstheorie

De ethische of vergoedingstheorie gaat uit van de gedachte dat het betalen van belasting een vergoeding vormt voor het voordeel of het nut dat rechtssubjecten hebben van overheidsvoorzieningen. Een staat heeft dus het recht om belasting te heffen van diegenen die voordeel of nut hebben van zijn voorzieningen.<sup>10</sup> Er wordt ook wel gesproken van heffing op basis van het baatbeginsel. Als bezwaar tegen deze theorie wordt aangevoerd dat het niet mogelijk is om objectief vast te stellen welk offer van de burger aan de staat is

7. R.S.J. Martha, *The jurisdiction to tax in international law. Theory and practice of legislative fiscal jurisdiction*, Deventer, Kluwer, 1989, blz. 21.
8. J.J. Rousseau, a.w., blz. 55. een ieder verbindt zich in tweeërlei opzicht, als lid van de soeverein jegens de afzonderlijke personen en als lid van de staat jegens de soeverein.
9. Een heffing in het land van de overledene kan mijns inziens ook slechts worden gezien als een heffing die hetgeen de overledene tijdens zijn leven heeft opgebouwd beoogt te belasten. Indien de heffing tot doel heeft de vermogensaanwas bij de erfgenamen te belasten, zou heffing in het land waar zij woonachtig zijn meer op zijn plaats zijn.
10. Zie bijvoorbeeld P. Fernandez, G. Heij en J. Pope, *Tax policy and electronic commerce*, IBFD-bulletin 2002, blz. 33. Een land kan zijn recht om te heffen rechtvaardigen op grond van het feit dat het voorzieningen verstrekt en bescherming geeft.

gerechtvaardigd.<sup>11</sup> Naar mijn mening kunnen drie betekenissen aan het baatbeginsel worden toegekend. Allereerst kan het baatbeginsel worden beschouwd als een legitimatie voor een staat om belasting te heffen. Diegene die voorzieningen ontvangt van de staat moet bijdragen aan de uitgaven. In de tweede plaats kan het baatbeginsel worden toegepast om te bepalen welk deel van de belastingopbrengst van welke belastingplichtigen moet worden verkregen. Het wordt door economen in dit kader geplaatst tegenover het draagkrachtbeginsel. Volgens hen is heffing op basis van het baatbeginsel het meest wenselijke. Zij erkennen ook dat het moeilijk zo niet onmogelijk is om objectief vast te stellen hoeveel voordeel elke burger heeft van de voorzieningen van de staat. Een derde betekenis die kan worden toegekend aan het baatbeginsel is afgeleid van de eerste betekenis en heeft een internationale dimensie.<sup>12</sup> Het baatbeginsel kan worden gebruikt als handvat voor de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen. De landen die voorzieningen aan het desbetreffende rechtssubject verstrekken, hebben recht op de belasting die dit rechtssubject moet opbrengen naar rato van de voordelen die zij aan hem verstrekken. Of het land dat de meeste voorzieningen verstrekt, zou het heffingsrecht moeten hebben.<sup>13</sup> Indien we spreken over het recht van een land om belasting te heffen, dient het baatbeginsel in de eerstgenoemde zin uitgelegd te worden. Het gaat erom een rechtvaardiging te vinden om belasting te heffen en niet om een rechtvaardiging van de hoeveelheid aan belasting die moet worden betaald. In feite bestaat er mijns inziens ook niet veel verschil tussen de vergoedings- en contracttheorie. Beide theorieën verbinden het recht om te heffen immers aan het feit dat men voordelen van de staat geniet. De contracttheorie baseert dit op een voorondersteld contract tussen de burger en de staat waarbij de burger bepaalde voordelen opgeeft (zoals de vrije beschikking over zijn geldelijke middelen) in ruil voor nieuwe voordelen die de staat hem biedt. Bij de vergoedingstheorie ontbreekt een dergelijke contractuele grondslag, maar geldt dezelfde gedachte. De burger moet bijdragen aan de voordelen die de staat hem biedt.

11. R.S.J. Martha, a.w., blz. 19 en 20.

12. Zie ook E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 23 en N.H. Kaufman, *Fairness and the taxation of international income*, Law and Policy in International Business, Winter 1998.

13. P.B. Richman, *Taxation of Foreign Investment Income*, Baltimore, Johns Hopkins Press, 1973, blz. 15-24.

3.3.2.3 *De theorie van de fysieke macht*

De realistische theorie<sup>14</sup> of de theorie van de fysieke macht<sup>15</sup> stelt dat het recht om belasting te heffen gelijk staat aan feitelijke macht.<sup>16</sup> Een staat kan belasting heffen van die rechtssubjecten over wie hij feitelijk macht kan uitoefenen. De realistische theorie impliceert slechts één grens aan het recht om te heffen, de territoriale grens. Rechtssubjecten die zich niet op het grondgebied van de staat bevinden en geen bezittingen hebben op het grondgebied van de staat kunnen niet in de heffing worden betrokken. Simpelweg omdat een staat over zijn grenzen heen geen macht kan uitoefenen.<sup>17</sup> Tegenstanders van de realistische theorie stellen dat een staat slechts het recht heeft om te heffen indien er een redelijke band bestaat tussen het rechtssubject van wie men belasting wil heffen en de staat.<sup>18</sup> Indien en voor zover de realistische theorie uitgaat van het standpunt dat een staat vrij is om die heffingsbevoegdheden op te leggen die het wil, kan deze mijns inziens niet als juist worden aanvaard. In een moderne samenleving als de onze kan belastingheffing niet zijn gebaseerd op de wil van één of meer personen die aan de macht zijn. Zij moeten handelen in overeenstemming met beginselen die ten grondslag liggen aan de samenleving en eventueel door de burgers zijn vastgelegd in een wet.<sup>19</sup> Indien en voor zover de realistische theorie slechts tot uitdrukking brengt dat een staat binnen het rechtskader dat hij heeft (de beginselen die aan de samenleving ten grondslag liggen) zoekt naar de meest effectieve manier van belastingheffing en deze vervolgens aan de burgers oplegt, kan deze mijns inziens wel als gedachtegang over het recht om te heffen worden aanvaard.<sup>20</sup> De theorie brengt dan slechts tot uitdrukking dat het opleggen van belastingen niet plaatsvindt op basis van een voorondersteld contract of vanuit de gedachte dat diegene die voordeel heeft van voorzieningen van de staat aan de uitgaven van die staat moet bijdragen. Een staat kan dan bijvoorbeeld besluiten diegene die slechts kort op het grondgebied van de staat aanwezig is (deze zou op

14. De benaming realistic theory (realistische theorie) wordt gebruikt door R.J.S. Martha, a.w.
15. Vgl. F.W.G.M. van Brunschot, De wet van de fiscale jungle, WFR 1995, blz. 141 en F.W.G.M. van Brunschot, Internationale belastingvlucht van lichamen (2). Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van het verschijnsel internationale belastingvlucht van lichamen, en van maatregelen daartegen, in: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 198, Deventer, Kluwer, 1995, blz. 7.
16. E. Stimson, Jurisdiction & Power to Tax 1933, zoals geciteerd in: R.J.S. Martha, a.w., blz. 19.
17. A.H. Quershi, The freedom of a state to legislate in fiscal matters under general international law, IBDF Bulletin 1987, blz. 14 e.v. en A.A. Knechtel, Basic problems in international fiscal law, Deventer, Kluwer, 1979, blz. 34.
18. M. Wang, Tax jurisdiction in electronic commerce from the perspective of public international law – a particular examination on income tax, Intertax november 2006, blz. 530.
19. Aldus ook J.H. Beale, The jurisdiction of a sovereign state, Harvard Law Review January 1923, blz. 241. Vgl. J.L.M. Gribnau, Rechtsbetrekkingen en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellersovereenkomst, Arnhem, Gouda Quint, 1998, blz. 84-96.
20. A.H. Quershi, a.w., blz. 19.

grond van de contracttheorie en de vergoedingstheorie in de heffing betrokken moeten worden) buiten de heffing te laten. Een dergelijke benadering van de realistische theorie brengt echter met zich dat ook in deze theorie bepaalde beginselen in acht moeten worden genomen, waarvan de gedachte dat men belasting moet betalen omdat men voordeel heeft van de voorzieningen van de staat er één zal zijn. Deze benaderingswijze is echter onderdeel van een andere theorie de, hierna te bespreken, soevereiniteitstheorie.

#### 3.3.2.4 De soevereiniteitstheorie

Een vierde en laatste theorie wordt aangeduid als de soevereiniteitstheorie. In tegenstelling tot de contracttheorie zoekt deze theorie niet naar een verklaring voor het bestaan van een staat. De theorie neemt de staat als een gegeven, een logisch voortvloeisel uit de samenleving. De staat heeft het primaire recht, maar ook de primaire verplichting om zijn eigen voortbestaan te verzekeren. Hieruit vloeit het recht om belasting te heffen voort.<sup>21</sup> De staat heeft de vrijheid om binnen een juridisch raamwerk zijn eigen heffingsrechten vast te stellen. Het uitvaardigen van rechtsregels vindt steeds plaats op basis van een hogere wet en de hogere wet is gebaseerd op beginselen die ten grondslag liggen aan de samenleving.<sup>22</sup> De gedachte dat een burger die voordeel heeft van overheidsvoorzieningen ook aan de overheidsuitgaven moet bijdragen, vormt mijns inziens één van deze beginselen. Aanhangers van de soevereiniteitstheorie (en bijgevolg tegenstanders van de theorie van fysieke macht) stellen dat het heffingsbereik van de staat niet zover strekt dat deze ieder rechtssubject dat binnen het bereik van de staat komt in de heffing kan betrekken. Heffing is pas mogelijk indien er een zekere band is tussen het rechtssubject en de staat. Deze band kan zijn gebaseerd op verschillende omstandigheden, waaronder: nationaliteit, woonplaats, recht waarnaar een vennootschap is opgericht, plaats waar de leiding van een vennootschap wordt gevoerd of het hebben van bezit in dit land.<sup>23</sup> Zoals hiervoor beschreven kan een theorie van fysieke macht die uitgaat van de gedachte dat een staat naar eigen believen heffingsrechten kan opleggen aan diegene die zich binnen zijn heffingsbereik bevindt mijns inziens niet worden aanvaard in een moderne samenleving als de onze. Het vaststellen van heffingsrechten op basis van de contracttheorie of vergoedingstheorie enerzijds of de soevereiniteitstheorie anderzijds zullen naar mijn mening niet mijlenver uit elkaar liggen. Aangenomen moet immers worden dat naarmate iemand een sterkere band heeft met een staat, hij ook meer voordelen heeft van de voorzieningen die deze staat verstrekt. In tegenstelling tot de contract- of vergoedingstheorie zal de

21. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 19 en R.J.S. Martha, a.w., blz. 22.

22. Vgl. J.H. Beale a.w. en J.L.M. Gribnau, a.w.

23. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 19 en R.J.S. Martha, a.w., blz. 22. Vgl. M. Wang, a.w., blz. 530 en G. Schanz, Zur Frage der Steuerpflicht, Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, 1892.

soevereiniteitstheorie echter niet die rechtssubjecten in de heffing betrekken die weliswaar een voordeel hebben uit de voorzieningen van de staat, maar die een onvoldoende sterke band hebben met de staat.

### 3.3.3 De verdeling van heffingsbevoegdheden

#### 3.3.3.1 Het baatbeginsel als beginpunt

Indien we spreken over een meest ideale verdeling van heffingsbevoegdheden lijkt het baatbeginsel een goed beginpunt te vormen. De gedachte dat een land dat voorzieningen verstrekt aan rechtssubjecten hiervoor ook iets zou moeten terugkrijgen in de vorm van een bijdrage aan de financiën is algemeen aanvaard. Het ligt, zoals we hiervoor hebben gezien, ten grondslag aan de contracttheorie en de vergoedingsstheorie en vormt mijns inziens een element van de soevereiniteitstheorie. Het baatbeginsel doet tevens recht aan de gedachten die in onze samenleving bestaan over rechtvaardigheid. Een heffing die een land oplegt, omdat het voorzieningen verstrekt aan het betreffende rechtssubject zal door het desbetreffende rechtssubject en door de samenleving als geheel niet als onrechtvaardig worden ervaren. Het gaat hierbij slechts om het feit *dat* men belasting moet betalen en niet om de vraag hoeveel. De hoeveelheid belasting die een rechtssubject moet betalen en ook de hoeveelheid belasting in verhouding tot de belastingen die anderen moeten betalen, zal, zo moge bekend zijn, wel op enige mate van protest kunnen rekenen. In het vervolg van deze paragraaf zal het baatbeginsel als uitgangspunt worden genomen en wordt vanuit dit perspectief bezien op welke wijze de heffingsbevoegdheden in een omzetbelasting het beste verdeeld zouden kunnen worden. Voordat aan deze vraag kan worden toegekomen, zal allereerst worden aangegeven welke uitleg in dit verband aan het baatbeginsel moet worden toegekend. Er blijken namelijk in de literatuur verschillende betekenissen aan het baatbeginsel te worden toegekend. Vervolgens wordt de uitgebreide theorie van Musgrave over een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen besproken. Het baatbeginsel vormt een van de pijlers van haar theorie. Ten slotte wordt aan de hand van een aantal mogelijke heffingsaanknopingspunten in de omzetbelasting toegekomen aan de vraag hoe een verdeling van heffingsbevoegdheden er in een omzetbelasting in zijn meest ideale vorm zou uitzien. Omdat het bij de heffing van omzetbelasting gaat om een belasting die van die consumenten moet worden geheven die gebruikmaken van voorzieningen die een land verstrekt, zal in het vervolg van deze paragraaf steeds worden gesproken van een consumptiebelasting. Het indirecte karakter van deze belasting en derhalve de positie van de ondernemer blijft in deze paragraaf buiten beschouwing. Slechts op die wijze kan zuiver naar de positie van de consument worden gekeken, het beoogde heffingssubject. De ondernemer zal zijn entree maken wanneer de

andere uitgangspunten, waaronder het neutraliteitsbeginsel en de administratieve eenvoud voor de ondernemer, onder de loep worden genomen.

#### 3.3.3.2 *Verschillende uitleggen van het baatbeginsel*

Voordat kan worden toegekomen aan de toepassing van het baatbeginsel in een consumptiebelasting zal allereerst een definitie van het baatbeginsel moeten worden gegeven. In de literatuur blijken nogal wat verschillende uitleggen van het baatbeginsel te bestaan. In paragraaf 3.3.2.2 is reeds beschreven dat er mijns inziens drie betekenissen van het baatbeginsel zijn, te weten: het baatbeginsel als legitimatie om belasting te heffen, het baatbeginsel als grondslag om de op te brengen belasting over de rechtssubjecten te verdelen en het baatbeginsel in internationaal verband als principe op basis waarvan heffingsbevoegdheden kunnen worden verdeeld over de betrokken landen. Het is uiteraard deze laatste betekenis waarin het baatbeginsel in deze paragraaf wordt toegepast. Deze uitleg is afgeleid van de eerstgenoemde betekenis, de legitimatie om belasting te heffen.

Ook indien het baatbeginsel in deze zin wordt uitgelegd zijn er echter nog een tweetal verschillende uitleggen mogelijk, een enge en een ruime uitleg van het baatbeginsel. Het baatbeginsel in enge zin houdt in dat diegene die bij één van zijn activiteiten, bijvoorbeeld consumptie of het vergaren van inkomen, gebruikmaakt van overheidsvoorzieningen, voor het voordeel dat hij heeft van dit gebruik consumptiebelasting respectievelijk inkomstenbelasting moet betalen. Het baatbeginsel in ruime zin houdt in dat diegene die in het algemeen profiteert van overheidsvoorzieningen belasting moet betalen. Deze belasting kan op verschillende wijzen worden geheven, via een inkomstenbelasting, consumptiebelasting of bijvoorbeeld een vermogensbelasting. In tegenstelling tot het baatbeginsel in enge zin legt het baatbeginsel in ruime zin geen rechtstreeks verband tussen de te heffen belasting en de door de belastingbetaler ondernomen activiteit. Een rechtssubject dat bij zijn consumptie gebruikmaakt van de overheidsvoorzieningen kan via de inkomstenbelasting hiervoor worden belast en andersom. Kemmeren stelt dat heffing van consumptiebelasting zou moeten plaatsvinden in het land dat het de desbetreffende persoon mogelijk of aantrekkelijk maakt om zijn bezit te consumeren,<sup>24</sup> het baatbeginsel in enge zin dus. Schanz stelt op basis van het principe van 'economische toebehoren' dat, in geval de woonplaats en de inkomensbron in een verschillend land zijn gelegen, van het verdiende inkomen in het bronland een vierde van de belasting toekomt aan het woonland en drie vierde aan het bronland. Het kwart aan belasting dat Schanz aan de woonstaat toebedeelt,

24. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 23 en 26.

komt dit land ten goede, omdat dit, zoals Schanz aangeeft, de consumptiegemeenschap is.<sup>25</sup> Hij legt het baatbeginsel in ruime zin uit. Heffing van consumptiebelasting vindt daarentegen volgens hem plaats in de gemeenschap waartoe de consument behoort en heffing van weeldebelasting in het land waar het object wordt gebruikt.<sup>26</sup> Ook Musgrave lijkt uit te gaan van het baatbeginsel in ruime zin. Zij stelt dat tegenover voorzieningen die direct aan de consument worden geleverd een corresponderende consumptie- en/of persoonlijke inkomstenbelasting moet worden geplaatst. Heffing van persoonlijke inkomstenbelasting die de voordelen die als consument worden genoten reflecteert, zou moeten toekomen aan het woonland.<sup>27</sup> Onduidelijk is echter of zij met deze persoonlijke inkomstenbelasting wellicht duidt op een verkapte heffing van een consumptiebelasting in de vorm van een inkomstenbelasting. Terra stelt dat indien de consumenten hoofdzakelijk de begunstigten zijn van de overheidsdiensten, welke door de btw worden gefinancierd, zij ook de volledige belastingdruk in eigen land moeten betalen.<sup>28</sup> De vraag is wat Terra verstaat onder "overheidsdiensten die de consumenten hoofdzakelijk begunstigen". Diensten die hoofdzakelijk consumenten begunstigen kunnen mijns inziens niet alleen bestaan uit overheidsdiensten die verband houden met de consumptie, maar kunnen ook voorzieningen zijn die meer in het algemeen aan natuurlijke personen/inwoners toekomen en dus los van de consumptie staan. Deze groep zal immers grotendeels samenvallen met de groep consumenten. Onduidelijk is dus of de opvatting van Terra zou kunnen worden beschouwd als toepassing van het baatbeginsel in ruime of in enge zin.

Het baatbeginsel in ruime zin lijkt in de eerste plaats het meest geschikt omdat het rekening kan houden met het feit dat niet alle landen alle belastingen kennen. Indien een staat bijvoorbeeld geen consumptiebelasting kent, zouden bij toepassing van het baatbeginsel in enge zin rechtssubjecten die slechts via hun consumptie voordeel hebben van de voorzieningen van deze staat niet in de heffing worden betrokken. Dit is echter ook direct een moeilijkheid die toepassing van het baatbeginsel in ruime zin met zich brengt. Bij toepassing van het baatbeginsel in enge zin kunnen heffingsbevoegdheden worden verdeeld op basis van de door de rechtssubjecten ondernomen activiteiten en de daaraan gekoppelde belasting. Die activiteit is bij iedere belasting steeds dezelfde en dus kan meer in het algemeen worden gezegd welk land voor deze activiteit normaliter voorzieningen verstrekt en/of welk land normaliter de meeste voorzieningen verstrekt. Bij toepassing van het baatbeginsel in

25. G. Schanz, a.w., blz. 11 en 51.

26. G. Schanz, a.w., blz. 68.

27. P.B. Musgrave, *United States taxation of foreign investment income. Issues and arguments*, Cambridge, The Law School of Harvard University, 1969, blz. 115 en 116.

28. B.J.M. Terra, *De plaats van de prestatie. BTW in de Europese Unie*, Deventer, Kluwer, 1989, blz. 10 en 11.



ruime zin kunnen heffingsbevoegdheden slechts worden verdeeld door naar ieder individu afzonderlijk te kijken. Per individu moet worden vastgesteld welk deel van zijn belastinggrondslag in welk land in de heffing mag worden betrokken. Bij toepassing van het baatbeginsel in ruime zin is de belasting immers niet gekoppeld aan de activiteit van het rechtssubject waarvoor het overheidsvoorzieningen gebruikt. In een samenleving met enkele inwoners die zich buiten het grondgebied van de staat begeven, lijkt toepassing van het baatbeginsel in ruime zin nog wel mogelijk. In een internationale samenleving als de onze, is het echter ondoenlijk om per individu vast te stellen welk deel van zijn belastinggrondslag aan welk land toekomt. In verband hiermee moet mijns inziens de voorkeur worden gegeven aan het baatbeginsel in enge zin en zal indien in dit hoofdstuk wordt gesproken van het baatbeginsel het baatbeginsel in enge zin worden bedoeld waarbij er een rechtstreeks verband bestaat tussen de ondernomen activiteit van het beoogde belastingsubject en de geheven belasting. Dit betekent echter niet dat een staat alleen belasting mag heffen vanwege de bij een bepaalde specifieke consumptie gebruikte infrastructuur. Een land mag consumptiebelasting heffen omdat een bepaald persoon zich in dat land bevindt met het doel daar te consumeren, net als een land inkomstenbelasting mag heffen indien een persoon zich in dat land bevindt met het doel inkomen te vergaren. Een toerist in Nederland mag in de heffing van consumptiebelasting worden betrokken niet alleen voor de voorzieningen die hij rechtstreeks gebruikt bij de consumptie, bijvoorbeeld de openbare weg als hij een auto huurt in Nederland, maar vanwege het feit dat hij in Nederland verblijft met het doel hier te consumeren en ook bijvoorbeeld de bescherming van de Nederlandse politie en het leger geniet.

#### 3.3.3.3 *De theorie van Musgrave*

Het baatbeginsel vormt één van de pijlers van de theorie van Richman, beter bekend onder de naam van haar man Musgrave, over de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen. Musgrave gaat in haar theorie diep in op rechtvaardigheid, waarin onder meer het baatbeginsel een belangrijke rol speelt. Tot op de dag van vandaag wordt de theorie van Musgrave genoemd wanneer de vraag wordt gesteld hoe heffingsbevoegdheden tussen landen moeten worden verdeeld. De theorie van Musgrave is, zoals gezegd, gebaseerd op rechtvaardigheid. Niet voor niets noemt zij het principe dat ten grondslag ligt aan deze verdeling, *international equity*, vrij vertaald: rechtvaardigheid tussen staten. *International equity* bestaat uit vier pijlers:

1. Het baatbeginsel; landen mogen belasting heffen in verhouding tot de voorzieningen die zij verstrekken.
2. Landen moeten een tegemoetkoming krijgen voor nationale kosten en externe economische nadelen die verband houden met een buitenlandse investering.

3. Er moet worden gezorgd voor een eerlijke en rechtvaardige verdeling van de verandering in de belastinggrondslag die het gevolg is van verschuiving van kapitaal van het ene naar het andere land.
4. Er moet rekening worden gehouden met in de samenleving bestaande opvattingen over wat nationaal bezit is in een internationale samenleving.

Ad 1

De eerste pijler van internation equity is dat landen belasting zouden mogen heffen in verhouding tot de voorzieningen die zij verstrekken aan de investeerder in kwestie. Meestal wordt heffing op basis van het bronbeginsel gerechtvaardigd met een beroep op deze gedachte. Musgrave merkt op dat het kapitaalimporterende land vaak een groot deel van de voorzieningen verstrekt voor de buitenlandse investering in de vorm van onderwijs en training van de lokale arbeidskrachten en bijvoorbeeld een beschermende markt voor de te verkopen producten. Ook het kapitaalexporterende land heeft echter in niet beperkte mate bijgedragen aan de winstgevendheid van de investering. Trainingen in het kapitaalexporterende land en bescherming van ondernemingen die in het buitenland zaken doen, kunnen als voorbeelden worden genoemd. Volgens Musgrave kan niet worden vastgesteld welk land het grootste deel van de overheidsvoorzieningen verstrekt.

Ad 2

Landen zouden onder internation equity een verdere tegemoetkoming moeten krijgen voor nationale kosten en externe economische nadelen die verband houden met de buitenlandse investering. Een voorbeeld hiervan is sociale vijandigheid tegenover buitenlands kapitaal en de daaraan verbonden buitenlandse economische controle.

Ad 3

De derde pijler van internation equity is dat gezorgd moet worden voor een eerlijke en rechtvaardige verdeling van de verandering in de belastinggrondslag die het gevolg is van de verschuiving van kapitaal van het ene naar het andere land. De wijzigingen van de belastinggrondslag in het kapitaalexporterende land en het kapitaalimporterende land geeft Musgrave als volgt weer:

<i>Verandering van inkomen in het kapitaalexporterende land, land A:</i>	
Inkomen verloren door geëxporteerd kapitaal	- a
Stijging inkomen van gebleven kapitaal	+ c
Vermindering van inkomen van lokale arbeidskrachten	- d

Inkomen verloren door geëxporteerd kapitaal	- a
Stijging inkomen van gebleven kapitaal	+ c
Vermindering van inkomen van lokale arbeidskrachten	- d

<i>Verandering van inkomen in het kapitaalimporterende land, land B:</i>	
Stijging inkomen als gevolg van geïmporteerd kapitaal (ten koste van land A)	+ a
Stijging van inkomen als gevolg van aangroeien geïmporteerd kapitaal	+ b
Vermindering van inkomen uit lokaal aanwezig kapitaal	- e
Stijging van inkomen uit arbeid	+ f

In haar model doet zij drie aannames. De verschuiving zoals hierboven genoemd, treedt gelijktijdig met de financiële verschuiving op, de veranderingen in inkomen zijn structureel en de opbrengst op het uitstromende kapitaal is in land A en B gelijk.

Een heffing op basis van het woonplaatsbeginsel, brengt een stijging van A's belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting met zich. Land A mag dan heffen over het in het buitenland behaalde inkomen op de buitenlandse investering. Deze toename in belastinggrondslag van land A geldt mijns inziens overigens alleen indien de investering in het buitenland inkomen oplevert en in het binnenland niet of als de investering in het buitenland meer inkomen oplevert dan dit in het binnenland doet. Omdat Musgrave veronderstelt dat de opbrengst op het uitstromende kapitaal gelijk is in land A en land B gaat zij kennelijk van het eerste uit. In land B vindt een daling van de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting plaats. Dit is mijns inziens alleen mogelijk onder de veronderstelling dat het kapitaal dat uit land A afkomstig is in de plaats komt van lokaal kapitaal. De belasting die men van dit kapitaal had kunnen heffen, komt ten goede aan land A, terwijl de belasting over het lokale kapitaal ten goede kwam aan land B. Komt de investering bovenop de reeds bestaande investeringen dan zou de belastinggrondslag van land B gelijk blijven. Uit het model volgt dat Musgrave van deze 'in de plaats treden van'-gedachte uitgaat. Zo gaat zij ervan uit dat door de investering van de onderneming van land A een vermindering van inkomen uit lokaal aanwezige kapitaal optreedt ( - e). Tegelijkertijd gaat de belastinggrondslag van de persoonlijke inkomstenbelasting in land A omlaag en in land B omhoog. Dit houdt verband met de gedachte in Musgraves model dat door de investering in land B het inkomen uit lokale arbeid in land A afneemt en in land B juist toeneemt.

Indien heffing plaatsvindt op basis van het bronbeginsel, zal de belastinggrondslag in land A afnemen en in land B toenemen. Land B mag heffen over het inkomen van de buitenlandse investeerders. Land A ziet het (potentiële) inkomen uit de investering uit zijn land verdwijnen. Ook zal de belastinggrondslag voor de persoonlijke inkomstenbelasting in land A dalen en in land B toenemen. Dit houdt opnieuw verband met de aanname in het model dat door

de investering in land B het inkomen uit lokale arbeid in land A afneemt en in land B juist toeneemt. Op basis van deze twee vergelijkingen constateert Musgrave dat heffing op basis van het woonplaatsbeginsel zou leiden tot een meer eerlijke verdeling van de belastinggrondslag over de twee landen. Dit geldt alleen indien men abstraheert van het baatbeginsel en de sociale kosten van buitenlandse investeringen.

A's verlies aan belastinggrondslag en bijgevolg aan belastinginkomsten bij een heffing op basis van het bronbeginsel kan worden verminderd door een combinatie van heffing op basis van het bronbeginsel en het woonplaatsbeginsel met een belastingcredit in land A. Op de te betalen belasting in land A mag dan de betaalde belasting in land B in mindering worden gebracht. De vermindering van A's verlies aan belastinginkomsten geldt echter slechts indien en voor zover het belastingtarief in land B lager is dan het belastingtarief in land A. Is het tarief gelijk of hoger dan het tarief in land A dan zal land A per saldo geen belasting heffen. De meeste landen die een belastingcredit geven, geven een 'ordinary tax credit'. Dat betekent dat de belasting uit het bronland in mindering wordt gebracht tot in het woonland de nul aan te betalen belasting is bereikt. Indien in het bronland meer belasting wordt geheven dan in het woonland verschuldigd is over het in het bronland behaalde inkomen, geeft het woonland over het algemeen het verschil niet aan belasting terug aan de belastingplichtige. Is dat wel het geval dan wordt gesproken van een 'full tax credit'.<sup>29</sup> Indien land A geen tax credit geeft, maar het in plaats daarvan toestaat de belasting te betalen in land B in mindering te brengen op het belastbare inkomen, zal volgens Musgrave een stijging in zowel de belastinggrondslag van de vennootschapsbelasting in land A als de belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting van land B plaatsvinden. De belastinggrondslag voor de inkomstenbelasting daalt voor land A en stijgt voor land B. Dit systeem heeft echter als nadeel dat de neutraliteit niet wordt gewaarborgd. Investeerders uit land A worden verschillend belast afhankelijk van het land waar zij in investeren. Daarom moet volgens Musgrave toch worden gekozen voor heffing op basis van het bronbeginsel en woonplaatsbeginsel met een belastingcredit in land A.

#### Ad 4

Ten slotte dient de invulling van het beginsel van international equity plaats te vinden aan de hand van in de samenleving bestaande opvattingen over wat nationaal bezit is in een internationale samenleving. Het is een breed verbreide opvatting dat een land het recht heeft om het inkomen en het bezit van zijn inwoners te belasten. Tegenover de bescherming en voorzieningen die de staat

29. Zie bijvoorbeeld B.J.M. Terra en P.J. Wattel, *European Tax Law*, Deventer, Kluwer, 2008, blz. 490.

hen biedt, mogen verplichtingen worden gezet, waaronder de plicht om belasting te betalen.

Op basis van de bovenstaande vier pijlers van internation equity komt Musgrave tot de conclusie dat een systeem dat het primaire heffingsrecht toekent aan het bronland niet in overeenstemming is met het beginsel internation equity. Het baatbeginsel wijst weliswaar meer in de richting van heffing in het bronland, maar het beginsel van een eerlijke verdeling van de effecten van verschuiving van inkomen vereist heffing op basis van het bronbeginsel in combinatie met het woonplaatsbeginsel.<sup>30</sup>

Dat heffing op basis van het baatbeginsel een goed uitgangspunt is, is reeds beschreven in paragraaf 3.3.3.1. Musgrave voegt in haar theorie, internation equity, hieraan een drietal pijlers toe. In het vervolg van deze paragraaf staan deze drie pijlers centraal en wordt de vraag gesteld in hoeverre zij inderdaad van belang zouden moeten zijn bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen. Over het baatbeginsel zij op dit punt slechts opgemerkt dat Musgrave vaststelt dat zowel het kapitaalexporterende land als het kapitaal-importerende land voorzieningen verstrekken aan de investeerder en dat het niet vast is te stellen welk land de meeste voorzieningen verstrekt. Toch stelt zij aan het einde van haar betoog dat het baatbeginsel meer in de richting van heffing in het bronland wijst.

Voor wat betreft de tweede pijler, een verdere tegemoetkoming voor nationale kosten en externe economische nadelen, moet allereerst worden geconstateerd dat Musgrave als voorbeelden slechts die nationale kosten en economische nadelen noemt die het kapitaalimporterende land ervaart. Zij noemt als voorbeeld de sociale vijandigheid tegenover buitenlands kapitaal en de daaraan gekoppelde buitenlandse economische controle. In tegenstelling tot bij het baatbeginsel gaat het hier niet om voorzieningen die aan de buitenlandse investeerder toekomen, maar om economische nadelen die het gevolg zijn van de buitenlandse investering. Dat een land via de belastingen deze nadelige effecten mag verhalen op diegene die ze veroorzaakt, komt mij als rechtvaardig voor. Het kan daarbij zowel om het kapitaalexporterende als kapitaalimporterende land gaan.

De derde pijler betreft de vraag of een land de effecten in zijn belastinggrondslag van de verschuiving van kapitaal van het ene naar het andere land zelf mag compenseren. Is het gerechtvaardigd dat wanneer kapitaal wordt overgebracht van het ene naar het andere land de gevolgen voor de belastinggrondslag over beide landen worden verdeeld? Mijns inziens is het logisch dat als consequentie van het verschuiven van kapitaal ook een verschuiving van de belastinggrondslag

30. P.B. Richman, a.w., blz. 15-24.

plaatsvindt. Het kapitaalimporterende land komt ook dan pas als land dat belasting kan heffen in beeld. In feite stelt Musgrave dat de verdeling die op basis van het baatbeginsel moet worden gemaakt, waarbij tevens rekening is gehouden met nationale kosten en externe economische effecten, moet worden aangepast of eventueel zelfs moet worden losgelaten en dat rekening houdend met een eerlijke verdeling van de belastinggrondslag over de betrokken landen tot een nieuwe verdeling moet worden gekomen. Wanneer we zoeken naar een rechtvaardiging voor deze verdeling tasten we in het duister. De enige rechtvaardiging die we zouden kunnen bedenken, is de gedachte alles eerlijk/gelijkmatig te verdelen. Uit het betoog van Musgrave volgt dat zij een min of meer gelijke verdeling van de gevolgen van de verschuiving van de belastinggrondslag over beide landen voorstaat. Naar mijn mening is de gedachte dat alles eerlijk/gelijkmatig moet worden verdeeld slechts bruikbaar voor de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen indien men ook om een andere reden dan deze gedachte een gelijke verdeling nastreeft, bijvoorbeeld als beide landen in gelijke mate voorzieningen verstrekken aan de investeerder. Het simpelweg gelijk verdelen van belastingopbrengsten als zodanig zou geen grondslag voor de verdeling van heffingsbevoegdheden mogen zijn. Een kapitaalverschuiving heeft tot gevolg dat er een bepaalde wijziging in de belastinggrondslag optreedt en die gevolgen dienen in principe te worden aanvaard.

De vierde pijler ten slotte, de maatschappelijke opvattingen over wat nationale eigendom is in een internationale samenleving, dient mijns inziens zeker gerespecteerd te worden bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen. Een verdeling die indruist tegen dergelijke opvattingen, zal in de internationale samenleving niet kunnen worden aanvaard.

Concluderend zijn er naar mijn mening dus drie omstandigheden waarmee rekening moet worden gehouden bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen:

1. Het baatbeginsel, de mate waarin ieder land voorzieningen verstrekt aan de investeerder.
2. De nadelige nationale kosten en externe economische nadelen die mogen worden gecompenseerd via de belastingheffing.
3. De maatschappelijke opvattingen over wat nationaal eigendom is in een internationale samenleving.

#### 3.3.3.4 *Een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting*

In deze paragraaf wordt beschreven hoe heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting op een rechtvaardige wijze zouden kunnen worden verdeeld. Uitgangspunt hierbij is het baatbeginsel en de andere pijlers van de theorie van Musgrave. In deze paragraaf worden allereerst de mogelijke heffingsaanknopingspunten in

een consumptiebelasting onderscheiden. Vervolgens wordt onderzocht welke overheidsvoorzieningen aan de activiteit consumptie kunnen worden toegerekend. Ten slotte worden deze voorzieningen schematisch in verband gebracht met de heffingsaanknopingspunten. Na toetsing aan de twee andere mijns inziens relevante pijlers van de theorie van Musgrave, het compenseren van de nadelige nationale kosten en externe economische nadelen en de maatschappelijke opvattingen over wat nationaal eigendom is in een internationale samenleving, zal blijken dat het niet mogelijk is op basis van de toepassing van het baatbeginsel en Musgraves theorie één heffingsaanknopingspunt aan te wijzen. Andere hiervoor in paragraaf 3.1 aangestipte uitgangspunten zullen daarom mede de richting moeten wijzen.

Wanneer men kijkt naar het doel van een consumptiebelasting om het verbruik van de consument in de heffing te betrekken (paragraaf 2.2.2) en de transactie (sluiten van de overeenkomst en uitvoering daarvan (betaling en levering prestatie)) die aan dat verbruik vooraf gaat om het verbruik mogelijk te maken, kunnen de volgende heffingsaanknopingspunten worden genoemd:

- a. De woonplaats van de consument.<sup>31</sup>
- b. De plaats waar de ondernemer bij wie men het goed of de dienst koopt (hierna: de leverancier) is gevestigd.<sup>32</sup>
- c. De plaats waar de consument de koopovereenkomst sluit met de leverancier. Deze plaats kan, maar hoeft niet samen te vallen met de woonplaats van de consument, de plaats waar de leverancier is gevestigd of de onder punt 4) te noemen plaats waar de leverancier het goed of de dienst aanbiedt aan de consument. De consument kan zich naar de vestiging van de leverancier begeven om het goed of de dienst te kopen en de leverancier kan zich naar de woonplaats van de consument begeven. Het is zelfs mogelijk dat beiden zich naar een ander land begeven om de overeenkomst te sluiten. Indien de dienst of het goed onmiddellijk bij het sluiten van de overeenkomst aan de consument wordt aangeboden zullen de plaats waar de consument de koopovereenkomst sluit en de plaats waar het goed of de dienst daadwerkelijk wordt aangeboden aan de consument samenvallen. Zit hier een zekere tijd of afstand tussen dan kunnen deze plaatsen uit elkaar liggen. Voor de plaats waar de consument de koopovereenkomst sluit met

31. Heffing op basis van de woonplaats van de consument geldt voor de diensten genoemd in art. 58 en art. 59 (mits verricht aan een consument woonachtig buiten de EU). De woonplaats van de consument wordt geacht heffing in het land van verbruik te benaderen. Zie bijvoorbeeld Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 15.

32. De vestigingsplaats van de leverancier of dienstverrichter geldt als aanknopingspunt bij de hoofdregel voor de plaats van dienst aan niet-belastingplichtigen, art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Het vormt de keerzijde van het aanknopingspunt woonplaats van de consument. Met het aanknopingspunt wil men eveneens heffing in het land van verbruik bereiken. Zie bijvoorbeeld Toelichting op het gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def.

de leverancier kan een alternatief aanknopingspunt worden genoemd. Als partijen ervoor kiezen om het recht van een ander land dan het land waar zij zich bevinden op het moment van sluiten van de overeenkomst van toepassing te laten zijn op hun overeenkomst of indien partijen de overeenkomst op afstand sluiten en bepalen dat het recht van één van beide landen op de overeenkomst van toepassing is, kan het land wiens recht van toepassing is op de onderhavige overeenkomst als een alternatief aanknopingspunt worden gehanteerd.

d. De plaats waar de leverancier het product aflevert aan de consument. Bij dit aanknopingspunt kunnen afhankelijk van de situatie een aantal aanknopingspunten worden onderkend:

1. In geval het aanbieden van het goed of de dienst de fysieke aanwezigheid van zowel de leverancier als de consument of één van beide vereist; de plaats waar het goed of de dienst fysiek wordt aangeboden aan de consument.<sup>33</sup>
2. In geval het aanbieden van het goed of de dienst geen fysieke aanwezigheid van partijen vereist, zijn er twee mogelijkheden:
  - de plaats van waaruit de leverancier het goed verzendt of zijn dienst verricht;<sup>34</sup>
  - de plaats waar de consument het goed of de dienst ontvangt.<sup>35</sup>

Opnieuw geldt dat deze plaatsen kunnen, maar niet hoeven samen te vallen met de woonplaats van de consument, de vestigingsplaats van de leverancier of de plaats waar de koopovereenkomst tussen de leverancier en de consument wordt gesloten.

e. Plaats waar de dienst of het goed wordt verbruikt.<sup>36</sup> Ook hier geldt dat deze plaats kan, maar niet hoeft samen te vallen met één van de hiervoor genoemde aanknopingspunten. Daarnaast is het van belang om te constateren dat bij een in de tijd gespreide consumptie, het verbruik op verscheidene plaatsen en bijgevolg ook in verschillende landen kan plaatsvinden.

33. De regeling voor personenvervoersdiensten (art. 48 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)), evenals de regeling voor diensten met betrekking tot onroerende zaken (art. 47 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) kunnen als een toepassing van dit aanknopingspunt worden gezien. Bij de toepassing van art. 47 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) gaat het daarbij meer om de fysieke aanwezigheid van de onroerende zaak dan om de fysieke aanwezigheid van de consument.

34. Dit aanknopingspunt geldt bijvoorbeeld bij de levering van goederen, waarbij de goederen in het kader van de levering worden verzonden of vervoerd, art. 32 btw-richtlijn.

35. Dit aanknopingspunt geldt bijvoorbeeld bij toepassing van de afstandsverkopenregeling, art. 33 btw-richtlijn.

36. Heffing in het land van verbruik is de beoogde doelstelling van de regels voor de plaats van dienst. Zie bijvoorbeeld Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 15. Men beoogt dit echter door toepassing van andere aanknopingspunten te bereiken. Bij diensten die vallen onder art. 59ter btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) of als een lidstaat een regeling heeft ingevoerd als genoemd in art. 59bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vindt heffing plaats in het land van werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie.



Naast de heffingsaanknopingspunten is het van belang de overheidsvoorzieningen te onderscheiden waarvan in het algemeen kan worden verondersteld dat deze bij consumptie kunnen worden gebruikt. Opnieuw ga ik daarbij uit van het beoogde heffingsobject, het verbruik en de daaraan voorafgaande transactie (sluiten van de overeenkomst en uitvoering daarvan (betaling en levering prestatie)) die nodig is om het verbruik mogelijk te maken. De volgende voorzieningen laten zich naar mijn mening onderscheiden:

1. Erkenning en bescherming van het eigendomsrecht en de mogelijkheid om eigendomsrechten over te dragen.
2. Bescherming van de vrijheid van het individu, de mogelijkheid om in vrijheid te kunnen consumeren.
3. Het gebruik van collectieve goederen. Een persoon die zich in Nederland bevindt met het doel hier in Nederland te consumeren, beschikt over het algemeen over allerlei collectieve goederen, zoals de bescherming van de Nederlandse politie en het leger en het gebruik van het wegennet. In sommige gevallen vindt rechtstreeks gebruik van een collectief goed plaats bij de consumptie van het individuele goed. Een voorbeeld is de openbare weg die bijvoorbeeld bij consumptie van een auto, maar ook bij consumptie van een fiets rechtstreeks wordt gebruikt.
4. Het contractenrecht dat het mogelijk maakt een goed of een dienst te kopen.
5. Het consumentenbeschermingsrecht. Dit recht kan bestaan uit specifiek voor de consumenten beschermende bepalingen, maar ook het recht om een overeenkomst te ontbinden of te vernietigen, de mogelijkheid om schadevergoeding te eisen en de mogelijkheid om verhaal te zoeken bij de rechter.
6. De mogelijkheid om het land te verlaten en de bescherming die een land in het buitenland aan zijn burgers biedt indien de consument zich naar een ander land begeeft om daar een overeenkomst te sluiten, een goed of dienst te consumeren of een goed of dienst in ontvangst te nemen.
7. De mogelijkheid om een land binnen te gaan en de bescherming die een land biedt aan buitenlanders die zich op hun grondgebied bevinden indien de consument zich naar een ander land begeeft om daar een overeenkomst te sluiten, een goed of dienst te consumeren of een goed of dienst in ontvangst te nemen.

In het hierna volgende overzicht worden de hiervoor genoemde voorzieningen gekoppeld aan de daarvoor genoemde heffingsaanknopingspunten. Daarbij wordt steeds het primaire aanknopingspunt genoemd en een aantal alternatieven. Indien dit niet specifiek staat aangegeven zijn deze alternatieven gelijkwaardig. In het schema wordt er niet van uitgegaan dat alle aanknopingspunten op een verschillend land wijzen. Dat zal in de praktijk ook vaak niet het geval zijn.

<b>Overheidsvoorziening</b>	<b>Primair aanknopingspunt</b>	<b>Alternatie(f)(ven)</b>
1. Erkenning en bescherming van het eigendomsrecht en de mogelijkheid om eigendomsrechten over te dragen.	e. Plaats waar het goed of de dienst wordt verbruikt.	a. Woonplaats van de consument. d. De plaats waar de leverancier het product aflevert aan de consument (in de veronderstelling dat ook daar het verbruik plaatsvindt). d. Plaats van aflevering (indien we specifiek kijken naar de voorziening eigendomsoverdracht).
2. Bescherming van de vrijheid van het individu.	e. Plaats waar het goed of de dienst wordt verbruikt.	a. Woonplaats van de consument. d. De plaats waar de leverancier het product aflevert aan de consument (in de veronderstelling dat ook daar het verbruik plaatsvindt).
3. Gebruik van een collectief goed.	e. Plaats waar het goed of de dienst wordt verbruikt.	a. Woonplaats van de consument. d. De plaats waar de leverancier het product aflevert aan de consument (in de veronderstelling dat ook daar het verbruik plaatsvindt).
4. Contractenrecht.	c. Daar waar de koop-overeenkomst wordt gesloten.	b. Vestigingsplaats van de leverancier (in de veronderstelling dat de consument zich naar de leverancier begeeft).
5. Consumentenbeschermingrecht.	c. Daar waar de koop-overeenkomst wordt gesloten.	b. Vestigingsplaats van de leverancier (in de veronderstelling dat de consument zich naar de leverancier begeeft).

Overheidsvoorziening	Primair aanknopingspunt	Alternatie(f)(ven)
6. Bescherming eigen burgers in het buitenland + vrijheid begeven naar ander land.	a. Woonplaats van de consument.	x
7. Bescherming buitenlanders + vrijheid land binnen te treden.	Afhankelijk van het doel van de consument: c. Daar waar de koopovereenkomst wordt gesloten. d. Plaats van aflevering. e. Daar waar het goed of de dienst wordt verbruikt. In ieder geval steeds het land waarnaar de consument zich begeeft.	b. Vestigingsplaats van de leverancier (in de veronderstelling dat de consument zich naar de leverancier begeeft).

Uit het schema hiervoor volgt dat de eerste drie genoemde voorzieningen, te weten de erkenning en bescherming van het eigendomsrecht, de bescherming van de vrijheid van het individu en het gebruik van collectieve goederen bij de consumptie, qua heffingsaanknopingspunt wijzen op het land waar het goed of de dienst wordt verbruikt. Om ongestoord te kunnen consumeren zullen het eigendomsrecht en de vrijheid van de burger moeten worden gewaarborgd. Het baatbeginsel in enge zin gaat er zoals beschreven in paragraaf 3.3.3.2 vanuit dat men, als men zich in Nederland bevindt om te consumeren, wegens het gebruik van collectieve voorzieningen in Nederland consumptiebelasting moet betalen. De woonplaats van de consument wordt steeds als alternatief genoemd bij deze drie voorzieningen. Dit is gebaseerd op de veronderstelling dat het grootste deel van de consumptie plaatsvindt in het land waar de consument woonachtig is. Indien de consument, bijvoorbeeld tijdens zijn vakantie in een ander land een goed of dienst verbruikt, vormt de woonplaats van de consument uiteraard geen geschikt alternatief. Heffing van consumptiebelasting op basis van het woonplaatsbeginsel zal vanuit dit oogpunt daarom idealiter steeds gepaard moeten gaan met een vrijstelling voor goederen en diensten die worden geconsumeerd in het buitenland en andersom een heffing over goederen en diensten die in het binnenland door

buitenlanders worden geconsumeerd. Tevens is het van belang om te constateren dat verbruik ook volgtijdelijk plaats kan vinden in verscheidene landen. De plaats waar het goed of de dienst aan de consument wordt aangeboden, wordt als alternatief genoemd in de veronderstelling dat de consument het goed gaat gebruiken op de plaats waar het hem wordt aangeboden. Bij het tot stand komen van de omzetbelastingwetgeving was dat vaak het geval. In een samenleving als de onze die steeds meer internationaliseert, kan naar mijn mening niet zonder meer van deze veronderstelling worden uitgegaan, vooral niet indien men aansluit bij de plaats waar de leverancier het goed verzendt of zijn dienst verricht. Eventueel zou dit kunnen worden ondervangen door bij keuze voor het aanknopingspunt de plaats waar het goed of de dienst aan de consument wordt aangeboden dit aan te vullen met bijzondere regels voor goederen en diensten die (regelmatig) op afstand worden aangeboden. Het aanknopingspunt plaats waar het goed of de dienst aan de consument wordt aangeboden, is mijns inziens echter om bovengenoemde reden een minder geschikt aanknopingspunt dan de woonplaats van de consument. De veronderstelling dat de meeste consumptie plaatsvindt in het land waar de consument woont, gaat mijns inziens ook in een meer internationale samenleving nog steeds op. Indien het woonplaatsbeginsel wordt aangevuld met bovengenoemde vrijstelling en heffing voor verbruik van buitenlanders in het binnenland, wordt belastingheffing in het land van verbruik op meer nauwkeurige wijze benaderd. De plaats van aflevering vormt ook een alternatief bij erkenning en bescherming van het eigendomsrecht, omdat een onderdeel hiervan het overdragen van eigendomsrecht is. Deze overdracht zal plaatsvinden op de plaats van aflevering. De overdracht van het eigendomsrecht is echter slechts een element binnen de erkenning en de bescherming van het eigendomsrecht. Als zodanig blijft de plaats van aflevering naar mijn mening daarom een ondergeschikt alternatief. Toewijzing van heffingsbevoegdheid aan het land van verbruik is zowel door de Europese Commissie als door de OESO recent bepleit (zie paragrafen 3.7.2 en 3.7.8).<sup>37</sup>

Voorzieningen die het de consument mogelijk maken een goed of dienst te kopen en de consument in staat stellen bij gebreken verhaal te halen of de overeenkomst te ontbinden of te vernietigen, zullen worden gebruikt in het land waar de consument de koopovereenkomst met de leverancier sluit of het land wiens

37. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 3 en 4, Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles. Emerging concepts for defining place of taxation, January 2008, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 9 on Consumption Taxes OECD, blz. 5, Applying VAT/GST to cross-border trade in services and intangibles. Emerging concepts for defining place of taxation – second consultation document, June 2008, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 9 on Consumption Taxes OECD en OECD International VAT/GST Guidelines. International Trade in Services and Intangibles: Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, 1 February to 30 June 2010, Working Party No. 9 on Consumption Taxes OECD, blz. 6.

recht op basis van een afspraak tussen partijen van toepassing is. Het is immers het contracten- en consumentenbeschermingsrecht van dit land dat van toepassing is op deze overeenkomst en bijgevolg op de aanschaf van dit goed of deze dienst. Als alternatief wordt bij deze voorzieningen het land waar de leverancier is gevestigd, genoemd. Dit is in de veronderstelling dat de consument zich naar de leverancier begeeft. Uiteraard is het ook mogelijk dat de leverancier zich naar de consument begeeft of dat partijen op afstand een contract sluiten. In verband hiermee zouden er, indien wordt gekozen voor dit alternatief, verschillende regels moeten komen om dit te ondervangen en ervoor te zorgen dat heffing plaatsvindt in het land dat deze voorzieningen verstrekt aan de consumenten. Tevens moet worden geconstateerd dat deze twee voorzieningen kunnen wijzen naar een ander land dan de drie eerstgenoemde voorzieningen. Gaat het bij de eerste drie voorzieningen om het land waar het verbruik plaatsvindt, hier gaat het kort gezegd om het land waar de besteding plaatsvindt.

Voor wat betreft de vrijheid om een land te verlaten en de bescherming van burgers in het buitenland kan uiteraard slechts de woonstaat worden genoemd. Bij de vrijheid het land binnen te komen en de bescherming van buitenlanders in het binnenland, is het afhankelijk van het doel waarmee de consument zich naar dit land begeeft welk aanknopingspunt geldt. Uiteraard is het duidelijk dat steeds het land dat wordt betreden deze voorziening verzorgt. De vestigingsplaats van de leverancier zou een alternatief kunnen zijn, dit opnieuw in de veronderstelling dat de consument zich naar het andere land begeeft, omdat de leverancier in dat land is gevestigd.

Uit het vorenstaande schema volgt dat er twee aanknopingspunten het meest worden genoemd, te weten: de plaats waar het goed of de dienst wordt verbruikt en de plaats waar de consument de koopovereenkomst met de leverancier sluit, kort gezegd het land van verbruik en het land waar de besteding wordt gedaan. Tevens verstrekt het woonland voorzieningen aan inwoners die naar het buitenland gaan en verstrekt een land voorzieningen aan buitenlanders die zich in zijn land bevinden. Het rechtskarakter van de omzetbelasting, een verbruiksbelasting (zie paragraaf 2.2.2) kan mijns inziens niet de doorslag geven voor wat het meest ideale aanknopingspunt voor heffing van consumptiebelasting is. Hoewel de eerste drie genoemde voorzieningen: de erkenning en bescherming van het eigendomsrecht, de bescherming van de vrijheid van het individu en het gebruik van collectieve goederen betrekking hebben op het verbruik, zijn ook het contractenrecht en het consumentenbeschermingsrecht onontbeerlijk voor het ge- en verbruiken van een goed of dienst. Zonder dat men de mogelijkheid heeft om een goed of dienst te kopen, kan men dit goed niet ge- en verbruiken en zonder de mogelijkheid om bijvoorbeeld de koopovereenkomst te ontbinden of schadevergoeding te vragen bij gebreken, er nooit zo zeer van verzekerd zijn dat men in principe niet in zijn verbruik wordt gestoord en als dat wel gebeurt men genoegdoening kan krijgen.

Abstraherend van het feit dat consumptie kan zijn verspreid in de tijd en bijgevolg ook verspreid op het grondgebied van verschillende landen kan plaatsvinden, kan worden geconcludeerd dat er situaties denkbaar zijn waarin er vier landen zijn die primair hun heffingsrechten kunnen doen laten gelden: het land van verbruik, het land van besteding, het woonland en – indien de consument het goed afgeleverd krijgt in weer een ander land – het land waar het goed of de dienst aan de consument wordt aangeboden. Zoals in paragraaf 3.3.2.2 is beschreven is het ondoenlijk zo niet onmogelijk om vast te stellen in welke mate welk land voorzieningen verstrekt. Ook is het ondoenlijk heffingsbevoegdheid toe te kennen aan al deze landen. Hoewel niet kan worden ontkend dat het woonland en het land waar het goed of de dienst aan de consument wordt aangeboden overheidsvoorzieningen verstrekken die bij de consumptie worden gebruikt, dienen zij naar mijn mening, indien een keuze moet worden gemaakt tussen de uitgangspunten als minder geschikt aanknopingspunt te worden aangemerkt. Het beschermen van inwoners in een ander land en de vrijheid om zich te begeven naar een ander land op zichzelf beschouwd, vormt mijns inziens namelijk maar een zeer beperkt element binnen de voorzieningen die worden gebruikt bij de consumptie. Het land van verbruik en het land van besteding bieden de consument meer. Hetzelfde geldt wanneer we de voorzieningen van het land van verbruik en land van besteding vergelijken met de voorzieningen die het land verstrekt waar de consument het goed of de dienst krijgt aangeboden indien dit de enige activiteit is die in dit land plaatsvindt. Vooral geldt dit nu het in ontvangst nemen van een product dat wordt verbruikt in een ander land een in de tijd beperkte aanwezigheid van een consument op het grondgebied van die staat veronderstelt. Tussen het land van verbruik en het land van besteding kan mijns inziens geen keuze worden gemaakt op basis van de hoeveelheid voorzieningen die zij verstrekken. Beide landen verstrekken in belangrijke en vergelijkbare mate overheidsvoorzieningen waarvan bij de consumptie gebruik wordt gemaakt.

Naast toepassing van het baatbeginsel zouden landen, volgens de theorie van Musgrave, die door mij op dit punt wordt onderschreven, ook de nationale kosten en externe economische nadelen die verband houden met grensoverschrijdende consumptie kunnen compenseren. Zoals in paragraaf 3.3.3.3 beschreven, gaat het daarbij mijns inziens niet om gevolgen van de verschuiving van, in dit geval de consumptie, zelf. Zo kunnen de economische effecten voor lokale leveranciers indien inwoners hun producten kopen bij buitenlandse leveranciers mijns inziens niet als een dergelijk nadeel worden beschouwd. Als nadeel kan bijvoorbeeld wel worden genoemd de sociale vijandigheid die eventueel zou kunnen optreden indien personen zich om producten te verkopen of om te consumeren, om een product te kopen of een goed of dienst van de leverancier af te nemen het grondgebied van een ander land betreden. Aan het vertrek van inwoners naar een ander land voor één van deze doeleinden zijn voor het woonland mijns inziens geen nadelen verbonden anders dan de

nadelen die het gevolg zijn van de verschuiving van, bijvoorbeeld de consumptie, zelf. Zoals beschreven in paragraaf 3.3.3.3 lijkt het mij rechtvaardig dat een land de externe economische nadelen kan compenseren. Afhankelijk van wat het doel is van de consument, zal het land van verbruik dan wel het land van de besteding of het land waar de consument het goed of de dienst krijgt aangeboden deze nadelen moeten kunnen compenseren. Naar mijn mening is het echter niet zo dat het feit dat bijvoorbeeld het land waar het verbruik plaatsvindt deze nadelen ondervindt de balans doet doorslaan naar een keuze voor heffing in het land van verbruik. Ook kan het feit dat het juist het land van besteding is die deze nadelen ondervindt, op zichzelf niet doorslaggevend zijn. Ten slotte kan in de situatie waarin het land waar het goed of de dienst aan de consument wordt aangeboden een ander land is dan het land waar de besteding wordt gedaan en het goed wordt verbruikt en dit land deze nadelen ondervindt, dit op zichzelf geen reden zijn om dit aanknopingspunt opnieuw in beeld te laten komen. De externe effecten als zodanig vormen slechts een onderdeel binnen het vaststellen van de verdeling van heffingsbevoegdheden.

Ten slotte noemt Musgrave de maatschappelijke opvattingen als pijler van een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen. Het is volgens Musgrave een breedte opvatting dat een land het recht heeft om het inkomen en het bezit van zijn inwoners te belasten. Tegenover de bescherming en de voorzieningen die het land hen biedt, mogen verplichtingen worden gezet, waaronder de plicht om belasting te betalen. Naar maatschappelijke opvattingen zal een land ook, om dezelfde reden, consumptiebelasting van zijn inwoners mogen heffen. Anderzijds is het mijns inziens naar maatschappelijke opvattingen ook aanvaardbaar dat indien men in een ander land goederen of diensten koopt of consumeert men in principe niet in eigen land maar in dat andere land belasting moet betalen. De maatschappelijke opvattingen zoals die door Musgrave zijn geschetst zijn veelal ook gebaseerd op de toepassing van het baatbeginsel. Zoals beschreven in paragraaf 3.3.3.1 is het baatbeginsel ook een algemeen aanvaard beginsel. De kerngedachte hierbij is rechtvaardigheid. Toepassing van deze pijler, leidt mijns inziens om die reden niet tot een ander resultaat dan waar ik hiervoor toe gekomen ben. Mijn conclusie is dan ook dat op basis van een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden twee landen in beeld komen die gerechtigd zijn om belasting te heffen: het land van verbruik en het land van besteding.

#### **3.3.4    *Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden en woon- en vestigingsplaats***

In paragraaf 3.3.3.4 is geconcludeerd dat in een consumptiebelasting twee aanknopingspunten van belang zijn: het land van verbruik en het land van

besteding. Daarbij kan het verbruik volgtijdelijk in verscheidene landen plaatsvinden. Er kunnen dus meer dan twee landen zijn die op grond van het baatbeginsel mogen heffen. Wanneer we kijken naar de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de omzetbelasting dan pleit het baatbeginsel dus voor een invulling van dit begrip dat heffing in het land van verbruik en in het land van besteding waarborgt. Het principe van heffing in het land van verbruik wijst op een invulling van het vestigingsplaatsbegrip dat aansluit bij de plaats waar de economische activiteiten van de ondernemer worden uitgeoefend, daar waar hij zijn prestaties aanbiedt aan de consument. Dit criterium benadert heffing in het land van verbruik in elk geval beter dan een invulling op basis van de plaats waar bijvoorbeeld het bestuur van de ondernemer wordt uitgeoefend. De plaats waar het bestuur wordt uitgeoefend, heeft niets van doen met de levering van de prestatie zelf en moet dus altijd worden geacht in een verder verwijderd verband van het verbruik te staan dan de plaats waar de prestaties aan de consument worden aangeboden. Wanneer niet de vestigingsplaats van de leverancier, maar de woonplaats van de consument van belang is voor het vaststellen waar een prestatie is belast, is vanuit het perspectief van heffing in het land van verbruik een invulling van dit begrip woonplaats gewenst dat aansluit bij waar het persoonlijk leven van de consument zich afspeelt. Hij zal binnen zijn persoonlijk leven het merendeel van de door hem afgenomen goederen en diensten consumeren. Heffing in het land van besteding kan meer pleiten voor een invulling van het vestigingsplaatsbegrip op basis van bijvoorbeeld een meer centrale plaats waar overeenkomsten worden opgemaakt en gesloten. Echter vaak zal een consument ook ter plaatse, bijvoorbeeld met het verkoopkantoor, een overeenkomst tot levering van een goed of dienst sluiten. Daar van uitgaande is heffing in het land waar de leverancier zijn prestaties verricht het meest nuttige aanknopingspunt. Ook vanuit het perspectief van heffing in het land van besteding is een invulling van de woonplaats van de consument geboden die aansluit bij de plaats waar zijn persoonlijke leven zich bevindt. Vanuit die plaats en dat land zal hij het merendeel van zijn bestedingen doen die hem in staat stellen te consumeren. Vanuit de gedachte dat heffing moet plaatsvinden in het land van verbruik is de woonplaats van de consument, zoals hiervoor aangegeven, een meer geschikt criterium dan de vestigingsplaats van de leverancier. Vanuit het perspectief van heffing in het land van besteding is de vestigingsplaats van de leverancier juist weer een meer geschikt aanknopingspunt dan de woonplaats van de consument in de veronderstelling dat de consument zich meestal naar de leverancier begeeft.



### 3.4 Neutraliteit en de verdeling van heffingsbevoegdheden

#### 3.4.1 Inleiding

In paragraaf 2.3 is ingegaan op het neutraliteitsbeginsel zoals dit in de btw geldt. De kern van het neutraliteitsbeginsel wordt mijns inziens gevormd door het beginsel van gelijke behandeling. Soortgelijke goederen en diensten moeten op gelijke wijze worden belast. Dit houdt idealiter in dat buitenlandse ondernemers als zij goederen of diensten in het binnenland leveren dezelfde btw-regels moeten toepassen als de binnenlandse ondernemers, zodat het voor de consument niet uitmaakt of hij een product bij een binnenlandse of buitenlandse ondernemer koopt. Tevens zou belastingheffing in het algemeen zo min mogelijk van invloed moeten zijn op de efficiënte allocatie van productiemiddelen.<sup>38</sup> Omdat onze huidige omzetbelasting tot stand is gekomen in verband met de wens een gemeenschappelijke markt in Europa tot stand te brengen zal in paragraaf 3.4.2 allereerst worden ingegaan op deze gemeenschappelijke markt (inmiddels in het VW EU aangeduid als interne markt) en hoe binnen deze gemeenschappelijke markt neutraliteit ten aanzien van de mededinging geldt. Ook in de directe belastingen is de nodige aandacht besteed aan neutraliteit. In paragraaf 3.4.3 zal dit onderwerp zoals het is uitgewerkt in de directe belastingen aan bod komen. Paragraaf 3.4.4 bevat de conclusie die op basis van het neutraliteitsbeginsel kan worden getrokken voor de toewijzing van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting en paragraaf 3.4.5 die voor de invulling van de woon- en vestigingsplaats.

#### 3.4.2 Neutraliteit in het Europese recht

Voor het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt is het noodzakelijk dat ondernemers op gelijke voet met elkaar kunnen concurreren ongeacht uit welke lidstaat hun producten afkomstig zijn. De omzetbelasting is een vanuit de Unie ingegeven belasting die is ontstaan in verband met het tot stand brengen van die gemeenschappelijke markt. Deze gemeenschappelijke markt moet volgens art. 2 EG-Verdrag worden ingesteld om de doelstellingen van de Unie te bereiken. Inmiddels is het EG-Verdrag vervangen door het VW EU. Het VW EU spreekt van een interne markt en formuleert dat de Unie exclusief bevoegd is op het gebied van de interne markt, art. 3, eerste lid, VW EU. Art. 26, tweede lid, VW EU, definieert de interne markt als een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van de Verdragen.

38. Zie o.a. P.B. Richman, a.w., blz. vii en 5 e.v. en K. Vogel, *Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments* (Part II), *Intertax* 10, 1988, blz. 310 e.v.

De interne markt heeft een analoog karakter aan de binnenlandse markt.<sup>39</sup> Dat betekent dat de interne markt zou moeten werken als een binnenlandse markt. Kapteyn e.a. definieert de interne markt als een markt waar iedere marktdeelnemer uit de betrokken lidstaten onder niet kunstmatig vervalste concurrentievoorwaarden vrij is te investeren, te produceren, te kopen, te verkopen of diensten te verlenen of te betrekken daar waar de economische voorwaarden het gunstigst zijn.<sup>40</sup> Belastingen kunnen de werking van een interne markt verstoren. Indien lidstaat A namelijk een belasting heft op producten afkomstig uit lidstaat B die hoger is dan de belasting die drukt op nationale producten is geen sprake van volledig vrije concurrentie zoals die geldt op een binnenlandse markt. Art. 110 VW EU bepaalt daarom ook dat het heffen van een dergelijke belasting op producten uit een andere lidstaat niet is toegestaan. Hetzelfde geldt voor de omgekeerde situatie. Indien lidstaat B bij uitvoer meer belasting teruggeeft dan de ondernemer aan binnenlandse belasting heeft moeten betalen, is geen sprake van een volledig vrije concurrentie. De ondernemer uit lidstaat B wordt door zijn eigen land 'gesubsidieerd'. Ook dit is dus niet toegestaan en wel op grond van art. 111 VW EU. Het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal moeten samen met andere maatregelen het bestaan van de interne markt waarborgen. In het kader van dit onderzoek zijn vooral de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van diensten van belang. In het vervolg van deze paragraaf zal daarom ook de nadruk liggen op de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van diensten.<sup>41</sup>

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie over de directe belastingen vloeit onder meer voort dat lidstaten verplicht zijn om personen die in hun land hun hoofdvestiging hebben en personen die hun hoofdvestiging in een andere lidstaat hebben, maar wel een filiaal of agentschap in de betreffende lidstaat hebben gevestigd, gelijk te behandelen.<sup>42</sup> Zij worden in de lidstaten namelijk ook op dezelfde wijze belast als de ondernemers die in dat land hun zetel hebben gevestigd. Indien zij anders zouden worden belast, zou geen volledige vrije concurrentie bestaan tussen ondernemers die in dat land hun zetel hebben gevestigd en ondernemers die slechts een filiaal of agentschap hebben. Dat een vaste inrichting bepaalde voordelen geniet ten opzichte van de ondernemer die zijn zetel in dat land heeft gevestigd, verandert dit niet. Het kan daarbij zowel gaan om voordelen die de vaste inrichting heeft omdat zij

39. HvJ 9 februari 1982, zaak 270/80, Jur. 1982, blz. 329 (Polydor), r.o. 16 en HvJ 5 mei 1982, zaak 15/81, BNB 1982/225 (Gaston Schul), r.o. 33.

40. P.J.G. Kapteyn e.a./R. Barents e.a., *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Deventer, Kluwer, 2003, blz. 104.

41. A. van Dongen, *De harmonisatie van de btw* (diss. UvT), 2007, blz. 143-174, gaat uitgebreid in op de vier vrijheden en plaatst deze binnen de btw-regelgeving.

42. Zie bijvoorbeeld HvJ 28 januari 1986, zaak 270/83, FED 1990/3 (Commissie/Frankrijk, "Avoir Fiscal"), r.o. 22 en HvJ 29 april 1999, zaak C-311/97, VN 1999/37.30 (Royal Bank of Scotland), r.o. 28.

geen rechtspersoon is<sup>43</sup> als voordelen die specifiek door de wetgeving van dat land aan een vaste inrichting zijn toegekend.<sup>44</sup> Ook een regeling die soms voor een vaste inrichting nadelig is en soms voordelig kan de toets van het Europese recht niet doorstaan.<sup>45</sup> Indien een ondernemer geen vaste inrichting heeft in een ander land, maar daar slechts diensten verricht, zal hij ook niet in het aanbieden van zijn diensten mogen worden belemmerd. Dienstverrichters mogen er niet van worden weerhouden hun diensten in andere lidstaten aan te bieden en dienstontvangers mogen er niet van worden weerhouden om diensten van een in een andere lidstaat gevestigde dienstverrichter af te nemen. Het vrije verkeer van diensten geldt voor vier situaties:

1. De dienstverrichter verplaatst zich naar het land van de dienstontvanger.<sup>46</sup>
2. De dienstontvanger verplaatst zich naar het land van de dienstverrichter.<sup>47</sup>
3. Zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger blijft in eigen land, dienstverlening op afstand.<sup>48</sup>
4. Zowel de dienstverrichter als de dienstontvanger verplaatst zich naar een ander land.<sup>49</sup>

In het Europese recht wordt onderscheid gemaakt tussen discriminatie, belemmering en dispariteit. Van discriminatie is sprake indien onderscheid wordt gemaakt op basis van nationaliteit. Er kan sprake zijn van directe discriminatie of indirecte discriminatie. Een regeling die direct discrimineert, maakt onderscheid tussen personen op basis van hun nationaliteit. Een regeling die indirect discrimineert maakt bijvoorbeeld onderscheid op basis van woon- of vestigingsplaats. Over het algemeen zullen personen met een buitenlandse nationaliteit minder snel aan de eis van vestiging in het binnenland van een land kunnen voldoen. Er wordt dan dus op indirecte wijze naar nationaliteit gediscrimineerd. In tegenstelling tot een regeling die direct of indirect discrimineert maakt een regeling die een belemmering vormt geen onderscheid (direct of indirect) naar nationaliteit. De regeling behandelt bijvoorbeeld een grensoverschrijdende situatie anders dan een zuiver binnenlandse situatie. Als voorbeeld kunnen de zogenaamde exit-heffingen worden genoemd. De exit-heffingen treffen over het algemeen juist inwoners van de lidstaat die de exit-heffing oplegt. De exit-heffing geldt echter alleen in een grensoverschrijdende situatie. Bij verplaatsing van de woon- of vestigingsplaats in het binnenland geldt deze heffing niet. Het Hof van Justitie is van mening dat de grensoverschrijdende situatie zo veel mogelijk hetzelfde zou moeten worden behandeld als de zuiver binnenlandse

43. Zie HvJ "Avoir Fiscal", reeds aangehaald en HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97, BNB 2000/75 (Compagnie de Saint-Gobain).

44. HvJ 13 juli 1993, zaak C-330/91, BNB 1995/333 (Commerzbank).

45. HvJ 14 december 2000, zaak C-141/99, VN 2001/7.38 (AMID).

46. HvJ 3 december 1974, zaak 33/74, Jur. 1974, blz. 1299 (Van Binsbergen).

47. HvJ 31 januari 1984, zaak 286/82 en 26/83, Jur. 1984, blz. 377 (Luisi en Carbone).

48. HvJ 25 juli 1991, zaak C-353/89, Jur. 1991, blz. I-4069 (Commissie/Nederland).

49. HvJ 26 februari 1991, zaak C-154/89, Jur. 1991, blz. I-659 (Commissie/Frankrijk).

situatie. Maatregelen om de belastingclaim veilig te stellen zijn echter wel gerechtvaardigd voor zover zij ook proportioneel zijn (zie ook hierna).<sup>50</sup> Een regeling kan ook belemmeren juist omdat een *gelijke* behandeling geldt voor nationale en buitenlandse producten, zonder dat rekening wordt gehouden met soortgelijke regels die al in het land van herkomst zijn toegepast.<sup>51</sup> Een voorbeeld van een dergelijke belemmering is een in het verleden door België gehanteerde regeling waarbij margarine of de uiterlijke verpakking daarvan een kubusvorm moest hebben. Dit terwijl in andere landen, waaronder Duitsland, margarine in ronde kuipjes werd verpakt. Door de Belgische regeling werd het buitenlandse producenten van margarine moeilijk gemaakt op de Belgische markt margarine te verkopen.<sup>52</sup> Ook gestelde diplomavereisten kunnen als zodanig worden gezien.<sup>53</sup> Van een belemmering is pas sprake indien voldoende zekerheid bestaat dat de maatregel het handelsverkeer kan belemmeren. Zo oordeelde het Hof van Justitie over het Nederlandse bodemrecht van thans art. 22 Invorderingswet 1990 dat geen sprake is van een belemmering van het handelsverkeer. De mogelijkheid dat de onderdanen van andere lidstaten minder geneigd zullen zijn goederen op afbetaling te verkopen aan kopers in Nederland, omdat de ontvanger beslag op die goederen kan leggen indien de kopers hun Nederlandse belastingsschulden niet betalen is te onzeker en indirect.<sup>54</sup> Een dispariteit ten slotte is het gevolg van een verschil in wet- en regelgeving tussen twee landen. Een dispariteit is dus niet het gevolg van een discriminerende of belemmerende regeling van één lidstaat afzonderlijk. Directe en indirecte discriminatie en belemmeringen zijn verboden. Dispariteiten vallen buiten het bereik van het VW EU en moeten worden opgelost door middel van harmonisatie.

Zowel uit de definitie die Kapteyn e.a. geven aan de interne markt als de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat voor een omzetbelasting die op indirecte wijze wordt geheven een tweetal aspecten in acht moet worden genomen bij de verdeling van heffingsbevoegdheden. Het eerste aspect is dat btw-heffing consumenten er niet van mag weerhouden om de door hen gewenste goederen en diensten aan te schaffen bij ondernemers die in een andere lidstaat zijn gevestigd. Op die manier kunnen zij hun aankopen doen bij die leverancier die de door hen gewenste producten onder de meest gunstige voorwaarden aanbiedt. Ook mag btw-heffing er niet toe leiden dat de consumenten hun aankopen gaan doen bij een andere leverancier dan die zijn producten onder de meest gunstige voorwaarden aanbiedt. Verschijnselen als

50. Zie B.J.M. Terra en P.J. Wattel, a.w., blz. 29 en 30 en HvJ 7 september 2006, zaak C-470/04, BNB 2007/22 (zaak N).

51. R. Barents en L.J. Brinkhorst, Grondlijnen van Europees recht, Deventer, Kluwer, 2006, blz. 304.

52. HvJ 10 november 1982, zaak 261/81, Jur. 1982, blz. 3961 (Walter RAU Lebensmittelwerke tegen de Smedt PVBA).

53. R. Barents en L.J. Brinkhorst, a.w., blz. 304.

54. HvJ 7 maart 1990, zaak 69/88, VN 1990, blz. 934 (Krantz).

cross border shopping vanwege een lager btw-tarief in een ander land moeten dus zoveel mogelijk worden tegengegaan. Het tweede aspect is dat de btw-heffing ondernemers er niet van mag weerhouden al dan niet vanuit een secundaire vestiging hun producten in een andere lidstaat aan te bieden. Ook administratieve lasten kunnen een belemmering vormen voor ondernemers om hun goederen of diensten in een andere lidstaat aan te bieden.<sup>55</sup> Anderzijds zou btw-heffing er niet toe mogen leiden dat buitenlandse ondernemers<sup>56</sup> in een andere lidstaat worden bevoordeeld ten opzichte van de binnenlandse ondernemers. Ten slotte zal btw-heffing er niet toe mogen leiden dat ondernemers hun primaire of secundaire vestiging gaan verplaatsen. Uit een door de Europese Commissie gehouden tax survey blijkt dat belastingheffing in het algemeen voornamelijk de vestigingsplaats van een fabriek, een coördinatiecentrum of een centrum voor financiële dienstverlening beïnvloedt. De vestigingsplaats van verkooppunten wordt minder beïnvloed door belastingfactoren. Dit omdat de locatie van de markt, de klanten, een belangrijkere invloed heeft op de locatie van deze verkooppunten.<sup>57</sup>

Niet alle discriminaties en belemmeringen zijn verboden. Zij kunnen door een lidstaat worden gerechtvaardigd. Er zijn rechtvaardigingsgronden die zijn vastgelegd in het VW EU, zogenoemde verdragsrechtelijke excepties en rechtvaardigingsgronden op basis van de 'rule of reason'. Een regeling kan op basis van de 'rule of reason' worden gerechtvaardigd indien aan een viertal voorwaarden is voldaan.<sup>58</sup> In de eerste plaats dient de maatregel zonder onderscheid te worden toegepast. Vanwege deze voorwaarde kan de 'rule of reason' volgens Kapteyn e.a. enkel een rechtvaardiging vormen voor belemmeringen.<sup>59</sup> Toch is het Hof van Justitie in dit opzicht niet consequent en past het de 'rule of reason' ook toe op maatregelen die zij discriminatoir acht.<sup>60</sup> Kemmeren leidt dan ook uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie af dat de 'rule of reason' een rechtvaardiging kan vormen voor zowel directe als indirecte discriminatie en belemmeringen.<sup>61</sup>

55. Zie bijvoorbeeld Verslag van de Commissie voor de interne markt, zittingsdocument 56/1963-1964, blz. 19 r.k. en De interne markt strategie, prioriteiten 2003-2006, COM (2003), 238 def., blz. 17.

56. Onder buitenlandse ondernemers wordt in dit verband verstaan ondernemers uit een andere EU-lidstaat.

57. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 88 en 89.

58. Zie HvJ 30 november 1995, zaak C-55/95, FED 1997/175 (Gebhard), r.o. 37.

59. Kapteyn e.a., a.w., blz. 501, 502, 560 en 592. Zie ook A.C.G.A.C. de Graaf, De invloed van het EG-recht op het internationale belastingrecht: beleids- en marktintegratie, Deventer, Kluwer, 2004, blz. 123 en 124.

60. Zie bijvoorbeeld HvJ 28 januari 1992, zaak C-204/90, Jur. 1992, blz. I-249 (Bachmann).

61. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 142 en 143.

De tweede voorwaarde is dat de regeling zijn rechtvaardiging vindt in dwingende redenen van algemeen belang. Ten aanzien van belastingen zijn bij het Hof van Justitie een aantal rechtvaardigingsgronden aangevoerd. De belangrijkste zijn: fiscale coherentie, effectiviteit van controles, voorkoming van misbruik van recht en een evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten. Het Hof van Justitie blijkt tegenwoordig ook een combinatie van de hierboven genoemde rechtvaardigingsgronden tezamen als rechtvaardigingsgrond te accepteren.<sup>62</sup> Fiscale coherentie houdt in dat het belastingstelsel van een land in evenwicht moet blijven. Deze rechtvaardigingsgrond werd door het Hof van Justitie geaccepteerd in de Bachmann-zaak.<sup>63</sup> Bachmann was een Duitser die in België werkzaam was. Hij had in Duitsland levensverzekeringen afgesloten. De premies die hij hiervoor betaalde wilde hij in mindering brengen op zijn belastbaar inkomen in België. België weigert dit echter en beroept zich op het feit dat zij de levensverzekering wanneer deze tot uitkering komt niet kan belasten. Bachmann zou dan weer zijn teruggekeerd in Duitsland. De aftrekbaarheid van premies is gebaseerd op het later belastbaar zijn van de uitkering. Indien België de premies in aftrek moet toelaten, maar de uitkering niet kan belasten wordt inbreuk gemaakt op dit stelsel. De rechtvaardigingsgrond effectiviteit van controles wordt vaak afgewezen met een verwijzing naar de Richtlijn wederzijdse bijstand.<sup>64, 65</sup> Indien een land een beroep doet op de rechtvaardigingsgrond voorkomen van misbruik van recht dient de regeling specifiek te zijn gericht op de bestrijding van het misbruik en mag deze niet ook situaties waarin geen sprake is van misbruik treffen.<sup>66</sup> In de zaak Oy AA nuanceert het Hof van Justitie deze eerdere stelling en is een regeling die niet specifiek tot doel heeft om het daarin voorziene belastingvoordeel te onthouden aan volstrekt kunstmatige constructies die geen verband houden met de economische realiteit toch op basis van deze rechtvaardigingsgrond in combinatie met de hierna te bespreken rechtvaardigingsgrond evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten geoorloofd.<sup>67</sup> De rechtvaardigingsgrond evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden is aan de orde gekomen in onder meer de zaken Marks & Spencer, Oy AA en X Holding.<sup>68</sup> Deze rechtvaardigingsgrond kan worden aanvaard wanneer de regeling ertoe strekt gedragingen te vermijden die afbreuk kunnen doen aan het recht van een lidstaat om zijn belastingbevoegdheid uit te oefenen met betrekking tot activiteiten die op zijn grondgebied

62. Zie bijvoorbeeld HvJ 13 december 2005, zaak C-446/03, BNB 2006/72 (Marks & Spencer).

63. HvJ Bachmann, reeds aangehaald. Vgl. HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94, BNB 1995/319 (Wielockx).

64. Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen, PbEG 1977, L 336, blz. 15.

65. Zie bijvoorbeeld HvJ 12 april 1994, zaak C-1/93, BNB 1995/58 (Halliburton), r.o. 22.

66. Zie bijvoorbeeld HvJ 16 juli 1998, zaak C-264/96, BNB 1998/410 (ICI).

67. HvJ 18 juli 2007, zaak C-231/05, VN 2007/57.13 (Oy AA), r.o. 63.

68. HvJ 25 februari 2010, zaak C-337/08, BNB 2010/166 (X Holding).

plaatsvinden. Dat is bijvoorbeeld het geval bij een regeling die het de belastingplichtigen mogelijk maakt door overdracht van verrekenbare verliezen vrijelijk te kiezen voor verrekening van hun verliezen in de lidstaat waar hun vestiging is gelegen dan wel in een andere lidstaat (bijvoorbeeld die van de moedermaatschappij). De evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden loopt dan groot gevaar, aangezien de belastinggrondslag in de eerste lidstaat zou worden vermeerderd en in de tweede zou worden verminderd met het bedrag van de overgedragen verliezen.<sup>69</sup> Ook de territoriale beperking van de Nederlandse fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting is naar het oordeel van het Hof van Justitie te rechtvaardigen op basis van de evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten. Doordat de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting een keuze is voor belastingplichtigen kunnen zij – indien in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen worden toegelaten tot de Nederlandse fiscale eenheid – vrijelijk kiezen in welke lidstaat verliezen van de dochtermaatschappij in mindering worden gebracht, in Nederland bij de moedermaatschappij of bij de dochtermaatschappij in, in casu, België.<sup>70</sup>

Een derde voorwaarde voor toepassing van de ‘rule of reason’ is dat de maatregel geschikt moet zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te waarborgen, het noodzakelijkheidvereiste. De laatste voorwaarde voor de ‘rule of reason’ is dat de maatregel niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van het nagestreefde doel, het proportionaliteitsvereiste.

Ook in een geharmoniseerde btw-regelgeving als de onze, moet de gedachte van het vrije verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal zo veel mogelijk in acht worden genomen, bijvoorbeeld bij de uitleg van communautaire begrippen uit de btw-richtlijn. De btw-richtlijn beoogt net als de vier vrijheden de interne markt tot stand te brengen. Uitgangspunt is dat het secundaire gemeenschapsrecht in overeenstemming is met het primaire gemeenschapsrecht. Indien een bepaling uit dit secundaire gemeenschapsrecht voor meer dan een uitlegging vatbaar is dan moet bijvoorbeeld ook die uitleg worden gekozen die in overeenstemming is met het verdrag boven de uitleg die daarmee in strijd is.<sup>71</sup>

### 3.4.3 *Neutraliteit in het internationale belastingrecht*

Ook in het internationale belastingrecht is neutraliteit een belangrijk punt. Onderscheid wordt gemaakt tussen kapitaal import neutraliteit (KIN) en kapitaal export neutraliteit (KEN). Bij kapitaal import neutraliteit wordt een

69. HvJ Oy AA, reeds aangehaald, r.o. 55 en HvJ X Holding, reeds aangehaald, r.o. 29.

70. HvJ X Holding, reeds aangehaald, r.o. 30-32.

71. HvJ 4 december 1986, zaak 205/84, Jur. 1986, blz. 3755 (Commissie/Duitsland), r.o. 62.

buitenlandse investeerder<sup>72</sup> hetzelfde belast als een binnenlandse investeerder in het land waar de investering wordt gedaan. Dit wordt bereikt doordat in het land waar de investering wordt gedaan de investering wordt belast. Het woonland geeft een belastingvrijstelling voor deze inkomsten waardoor per saldo slechts heffing plaatsvindt in het land waar de investering is gedaan. Bij kapitaal export neutraliteit wordt een investeerder in zijn eigen land gelijk belast ongeacht waar hij de investering doet. De investering wordt belast in het land waar deze wordt gedaan. In plaats van een belastingvrijstelling geeft het woonland een belastingcredit. Dit betekent dat de buitenlandse belasting in mindering mag worden gebracht op de in eigen land te betalen belasting. Indien de belasting van het land waarin de investering is gedaan lager is dan de belasting die in eigen land zou worden geheven, betekent dit dus dat het woonland bij heft tot het niveau van belasting in het woonland is bereikt. Is de te betalen belasting gelijk aan die in het woonland dan hoeft er in het woonland geen belasting te worden betaald. Is de belasting in het woonland lager dan in het land van de investering dan geeft het woonland echter in de regel geen belasting terug.<sup>73</sup> Er wordt gesproken van een 'ordinary tax credit'.

Musgrave, is voorstander van kapitaal export neutraliteit. De belastingheffing is dan niet van invloed op de vraag of men wil investeren in eigen land of in een ander land. Dit zorgt ervoor dat het kapitaal toestroomt naar het land waar het het meeste opbrengt. Er is dan sprake van een efficiënte allocatie van productiemiddelen. Kapitaal export neutraliteit leidt er wel toe dat landen afhankelijk van hun tarief juist relatief veel of relatief weinig buitenlandse investeerders aantrekken. Indien investeerders in eigen land een effectief lager tarief hebben dan in het land waar zij investeren trekt het laatstgenoemde land procentueel meer buitenlandse investeerders dan in het omgekeerde geval waarin het effectieve tarief in eigen land hoger is. Kapitaal import neutraliteit brengt met zich dat buitenlandse en binnenlandse investeerders gelijk worden belast in het land waar zij investeren. Dat betekent dat neutraliteit bestaat ten aanzien van de investeerders die een land aantrekt. Dit systeem is echter, zo stelt Musgrave, niet neutraal ten opzichte van internationale kapitaalstromen, omdat het belastingtarief van invloed kan zijn op de beslissingen om al dan niet in een land te investeren.<sup>74</sup> Kemmeren is voorstander van kapitaal import neutraliteit.<sup>75</sup> Bij kapitaal export neutraliteit worden inwoners van landen met een hoog effectief tarief ervan weerhouden om te investeren in landen met een laag effectief tarief. De binnenlandse investeerders van het laatstgenoemde

72. In tegenstelling tot bij het hiervoor besproken Europees recht wordt onder een buitenlandse investeerder iedere investeerder die niet in het binnenland is gevestigd verstaan. Het gaat hier dus niet alleen om in een andere lidstaat van de EU gevestigde investeerders, maar ook om investeerders van buiten de EU.

73. Zie bijvoorbeeld B.J.M. Terra en P.J. Wattel, a.w., blz. 96-99.

74. P.B. Richman, a.w., blz. 8.

75. Aldus ook K. Vogel, a.w., blz. 313.



land hebben namelijk een concurrentievoordeel.<sup>76</sup> Het door Musgrave genoemde argument dat kapitaal import neutraliteit een verschuiving van kapitaal van landen met een hoog effectief tarief naar landen met een laag effectief tarief plaatsvindt, gaat naar zijn mening niet op. In de eerste plaats sluiten landen alleen belastingverdragen met bonafide staten, staten met een redelijk effectief belastingtarief. Daarnaast zullen ondernemingen gebruikmaken van de mogelijkheden in het land met een laag effectief tarief. Productiefactoren zullen ook naar deze landen vloeien. In een steeds internationaler wordende samenleving is het argument, dat bezitters van de factor diensten minder mobiel zijn dan de diensten die zij verrichten, verouderd en/of verouderd het op de lange termijn. Daardoor kan kapitaal export neutraliteit op de lange termijn niet worden bereikt.<sup>77</sup> Tevens merkt Kemmeren op dat kapitaal import neutraliteit meer effectief kan zijn om belastingfraude te bestrijden, omdat de informatie aanwezig is op de plaats waar de belasting wordt geheven.<sup>78</sup>

De begrippen kapitaal export en import neutraliteit kunnen naar analogie op de btw worden toegepast. In een omzetbelasting die op indirecte wijze wordt geheven, dient in het kader van de neutraliteit zowel de positie van de consument als de positie van de ondernemer, die de belasting namens de overheid int, te worden gezien. Voor de consument zal kunnen worden gesproken over consumptie export en consumptie import neutraliteit. Voor de ondernemer zal kunnen worden gesproken over productie export en productie import neutraliteit. Consumptie export neutraliteit houdt dan in dat het voor de consument irrelevant is of hij goederen en diensten in eigen land koopt of in een ander land. Consumptie export neutraliteit houdt dus in dat voor de consument het btw-tarief, de vrijstellingen etc. zouden moeten gelden zoals deze in eigen land gelden ook indien hij goederen of diensten in het buitenland aanschaft. Consumptie import neutraliteit houdt in dat de consument indien hij producten in het buitenland koopt is onderworpen aan dezelfde belasting als de inwoners van dat land. Binnen één land geldt voor iedere consument hetzelfde tarief, dezelfde vrijstelling etc. Productie export neutraliteit houdt in dat het voor een dienstverrichter irrelevant is of hij zijn producten aanbiedt in eigen land of in het buitenland. Bij productie export neutraliteit geldt dat een ondernemer ook indien hij producten aanbiedt aan consumenten in het buitenland het btw-tarief, de vrijstellingen etc. die gelden in eigen land, toepast. Bij productie import neutraliteit wordt een buitenlandse leverancier in het binnenland gelijk behandeld als een lokale leverancier. Indien een buitenlandse leverancier zijn producten aanbiedt in een ander land, moet hij het btw-tarief, de vrijstellingen etc. van het land waar hij zijn producten aanbiedt, toepassen. Voor de neutraliteit die we in de omzetbelasting trachten te bereiken om het tot stand komen van de interne

76. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 75.

77. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 76 en 77.

78. E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 81.

markt te bevorderen moet mijns inziens voor consumenten worden uitgegaan van de toepassing van consumptie export neutraliteit in combinatie met een beperkte toepassing van consumptie import neutraliteit. Consumenten zullen pas vrij zijn de door hen gewenste goederen en diensten te kopen bij de door hen gewenste leverancier indien zij een gelijk percentage aan btw over de koopprijs betalen ongeacht of zij bij een binnenlandse of buitenlandse leverancier hun goederen of diensten kopen. Toepassing van consumptie import neutraliteit zou wel gewenst kunnen zijn voor consumptie van goederen en diensten die onmiddellijk ter plaatse worden verbruikt. Het is niet te verdedigen waarom een Nederlander die op een Italiaans terras koffie nuttigt een ander btw-bedrag betaalt dan de Italianen zelf. Voor ondernemers moet mijns inziens worden uitgegaan van productie import neutraliteit, wat tot hetzelfde resultaat leidt als toepassing van consumptie export neutraliteit. Pas indien zij hetzelfde btw-percentage over hun verkopen moeten voldoen als lokale leveranciers kunnen zij met hen concurreren. Dat zij eventueel geneigd zijn om goederen aan te bieden in een land waar het btw-tarief laag is, omdat consumenten daar meer van hun producten kunnen kopen, moet daarbij op de koop toe worden genomen. Bovendien zal het sterk van de aard van het goed of de dienst afhangen of het btw-tarief daadwerkelijk van invloed is op het aantal producten dat de consumenten afnemen.

#### 3.4.4 Neutraliteit en de verdeling van heffingsbevoegdheden

Zoals hiervoor aangegeven is het neutraliteitsbeginsel van groot belang bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de landen en bijgevolg voor de regels voor de plaats van dienst en de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen. In dit kader is de territoriale begrenzing van het beginsel van gelijke behandeling van groot belang. Binnen elk land moet op soortgelijke goederen en soortgelijke diensten dezelfde belastingdruk rusten.<sup>79</sup> Van belang is wat onder 'binnen elk land' moet worden verstaan. Gaat het bijvoorbeeld om de levering van goederen en diensten die op het grondgebied van het betreffende land plaatsvinden of gaat het om de goederen en diensten die de consumenten binnen het grondgebied van dat land brengen en naar moet worden verondersteld ook binnen het grondgebied van dit land consumeren? In zijn oorspronkelijke opzet werd mijns inziens met 'binnen elk land' bedoeld op de goederen die het grondgebied van het land binnenkwamen en daar geleverd werden aan de consumenten. Bij het tot stand komen van de Eerste en Tweede Richtlijn werden diensten namelijk vrijwel ongemoeid gelaten en werd beoogd het door het cumulatieve cascadesysteem bestaande nadeel dat het onmogelijk was om te bepalen welke belastingdruk bij invoer op een goed moest rusten weg te nemen. Niet voor niets wordt ook gesproken van een gelijke belastingdruk

79. Zie de achtste overweging van de considerans van de Eerste Richtlijn en HvJ 12 juni 1979, zaak 126/78, BNB 1980/2 (Nederlandse Spoorwegen), r.o. 7.

ongeacht de lengte van het productie- en distributieproces. Aangezien bij cumulatieve cascadestelsels afhankelijk van de lengte van de productie- en distributieketen de belastingdruk verschilt, was het niet mogelijk bij invoer een nauwkeurig bepaalbaar percentage btw te heffen dat overeen kwam met de belastingdruk die op dergelijke goederen in het binnenland rustte.<sup>80</sup> Indien we kijken naar het doel van het in paragraaf 2.3.2 besproken beginsel van gelijke behandeling dan is dat de voorkoming van verstoring van de mededinging als gevolg van de btw-heffing. Een consument zou bij zijn keuze tussen leveranciers van een bepaald goed of een bepaalde dienst niet door de btw-heffing mogen worden belemmerd het goed of de dienst bij de door hem gewenste leverancier te kopen en anderzijds niet gestimuleerd mogen worden het goed of de dienst af te nemen van een bepaalde leverancier (die vanuit een land opereert waar de btw-wetgeving gunstiger is). De leverancier mag op zijn beurt er niet van worden weerhouden om zijn producten in een ander land aan te bieden. Ook mogen lokale leveranciers niet worden benadeeld ten opzichte van een leverancier uit een ander land die onder een gunstiger btw-regime valt. Om dit te bereiken zou de btw die is verschuldigd voor een goed of dienst altijd gelijk moeten zijn ongeacht de plaats waar de consument het aanschafft en de plaats waar de leverancier van het product is gevestigd. Dit zal het meest nauwkeurig worden benaderd door een heffing in het land waar het verbruik plaatsvindt. Indien een in Nederland woonachtige consument in Luxemburg een goed gaat kopen, dit vervolgens meeneemt naar Nederland en daar zal verbruiken, is Nederlandse btw verschuldigd. Er zijn voor de consument dan geen redenen, andere dan dat die leverancier bijvoorbeeld een betere kwaliteit levert of een lagere prijs heeft, het product in Luxemburg in plaats van in Nederland aan te schaffen. Ook zal de Luxemburgse leverancier niet worden bevoordeeld of benadeeld ten opzichte van de Nederlandse leveranciers. Indien dezelfde consument uit Nederland bijvoorbeeld een kopje koffie drinkt op een Italiaans terras dan zal hij Italiaanse btw betalen. Hij hoeft ook geen Nederlandse btw te betalen om de mededinging te waarborgen. In Nederland gevestigde horecaondernemers zullen niet concurreren met deze Italiaanse horecaondernemer. Een zelfde conclusie zijn we reeds tegen gekomen in paragraaf 3.4.3 in de vergelijking met de in het internationale belastingrecht gehanteerde begrippen kapitaal export neutraliteit en kapitaal import neutraliteit. Aanknoping bij de woonplaats van de consument als zodanig is dus vanuit het perspectief van neutraliteit ook niet gewenst. Wel kan de woonplaats van de consument een goed criterium zijn om heffing in het land van verbruik te benaderen. Vanuit het perspectief van het neutraliteitsbeginsel zal dit dan altijd gepaard moeten gaan met een heffing in het land van de leverancier of dienstverrichter wanneer verbruik en besteding buiten het woonland plaatsvinden.

80. Zie Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, Uitgave van de Commissie van de Europese Economische Unie 1962, 8070/4/XII/1962/5 en het zogenoemde ABC-rapport, januari 1962.

Ter waarborging van het beginsel van neutraliteit is het ook noodzakelijk dat voor leveringen van goederen en diensten die gemakkelijk op afstand kunnen worden verleend of die waarvan het gezien de waarde van het goed of de dienst loont om dit goed of deze dienst – ondanks de reiskosten – te gaan halen in een ander land, de regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst ervoor zorgen dat deze leveringen en diensten te allen tijde worden belast in het land waar het verbruik plaatsvindt, wat meestal het woonland van de consument zal zijn. We zien ook dat de btw-richtlijn hier rekening mee houdt door bijvoorbeeld een regeling voor afstandsverkopen (art. 34 btw-richtlijn), een regeling voor langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtigen door belastingplichtigen die buiten de EU zijn gevestigd (art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) en de intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel door een particulier (art. 2, eerste lid, onderdeel b, onder ii en tweede lid, btw-richtlijn).

#### 3.4.5 *Neutraliteit en woon- en vestigingsplaats*

De vestigingsplaats van de leverancier is vanuit het oogpunt van neutraliteit geen goed aanknopingspunt. Het brengt met zich dat de leverancier btw van zijn eigen land in rekening moet brengen ongeacht waar zijn afnemer woont. Er is dan geen sprake van een eerlijke concurrentie tussen binnenlandse en buitenlandse ondernemers in het binnenland. In elk geval kan heffing in het land van verbruik meer worden benaderd door invulling van het vestigingsplaatsbegrip waarbij wordt aangeknoopt bij de plaats waar een ondernemer zijn economische activiteiten verricht, de plaats waar hij zijn prestaties aanbiedt aan de consument, dan een invulling van het vestigingsplaatsbegrip waarvoor bijvoorbeeld wordt aangeknoopt bij de plaats waar het bestuur wordt uitgeoefend. Wanneer de woonplaats van de consument relevant is voor het bepalen waar een prestatie is belast, is een invulling van het begrip woonplaats die aansluit bij de plaats waar het persoonlijke leven van de consument zich afspeelt, geboden. De woonplaats van de consument is zoals hiervoor aangegeven een goed criterium om heffing in het land van verbruik te benaderen. Het beginsel van gelijke behandeling brengt daarnaast met zich dat het er voor de btw-heffing niet toe zou moeten doen of een ondernemer zijn prestatie in een land aanbiedt vanuit zijn hoofdvestiging, een vaste inrichting of zonder dat hij een vestiging heeft. Zoals hiervoor beschreven wordt de mededinging het beste gewaarborgd door een btw-heffing in het land van verbruik ongeacht waar de leverancier vandaan komt. De ondernemer die zijn hoofdvestiging heeft gevestigd in het betreffende land verricht ook soortgelijke prestaties als de ondernemer die daar een vaste inrichting heeft en de ondernemer die in het geheel niet in dit land is gevestigd. Indien voor het verrichten van een dienst een vestiging ter plaatse noodzakelijk is, wordt het verhaal anders. Een ondernemer die geen vestiging heeft in dat land kan dan ook niet in concurrentie treden met de ondernemers die dat wel hebben.

### 3.5 Doelmatigheid en de verdeling van heffingsbevoegdheden

#### 3.5.1 Inleiding

Vanuit het oogpunt van doelmatigheid, zo is gebleken in paragraaf 2.2, kan het ideaal van de omzetbelasting, een verbruiksbelasting, niet worden bereikt. Dat geldt ook voor de meest ideale verdeling van heffingsbevoegdheden. Eisen van doelmatigheid kunnen hieraan in de weg staan. In deze paragraaf zal worden onderzocht welke eisen vanuit de doelmatigheid moeten worden gesteld aan een verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting en in hoeverre zij de in paragraaf 3.3 beschreven rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden opzij zetten. Ook komt hun invloed op de in paragraaf 3.4 besproken neutraliteit aan de orde. De doelmatigheidseisen die van belang zijn bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting zijn:

- De praktische uitvoerbaarheid voor de ondernemer, onder te verdelen in:
  - een administratieve uitvoering die niet gecompliceerder is dan noodzakelijk, hierna aangeduid als administratieve eenvoud (3.5.2);
  - rechtszekerheid (3.5.3).
- De praktische uitvoerbaarheid voor de belastingdienst, de waarborging van de controlemogelijkheden (3.5.4).
- Flexibiliteit (3.5.5).

#### 3.5.2 Administratieve eenvoud

##### 3.5.2.1 Administratieve eenvoud als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden

In paragraaf 3.3 hebben we gezien dat voor een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting het land van verbruik en het land van besteding in aanmerking moeten worden genomen. Vanuit het oogpunt van neutraliteit is een heffing in het land van verbruik het meest wenselijk (paragraaf 3.4). Een verdeling van heffingsbevoegdheden dient echter ook praktisch uitvoerbaar te zijn en niet gecompliceerder te zijn dan noodzakelijk is voor de ondernemer die verplicht is de consumptiebelasting te voldoen aan de belastingdienst. Het is één van de doelmatigheidseisen waardoor het door het rechtskarakter gegeven ideaal van een verbruiksbelasting niet volledig kan worden gerealiseerd (zie paragraaf 2.2.3). In deze paragraaf staat de administratieve eenvoud bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen landen centraal. Het is het onderwerp administratieve eenvoud dat momenteel naast de bestrijding van fraude en misbruik en heffing in het land

van verbruik in de omzetbelasting de meeste aandacht krijgt.<sup>81</sup> Ondernemers vinden de administratieve lasten die de omzetbelastingwet en -regelgeving hen oplegt zwaar en daar probeert men wat aan te doen, bijvoorbeeld door de wijziging van de regels voor de plaats van dienst per 1 januari 2010. Eenvoud is echter geen doel op zich en dus dient bijvoorbeeld de balans te worden gevonden tussen enerzijds een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden, zoals beschreven in paragraaf 3.3, en anderzijds de administratieve eenvoud. Deze balans kan zelfs in de loop der tijd wijzigen. Zo wordt in de toelichting op het richtlijnvoorstel tot wijziging van de Zesde Richtlijn voor wat betreft de plaats van levering van diensten opgemerkt dat bij het tot stand komen van de Zesde Richtlijn ervoor is gekozen diensten te belasten in het land waar de dienstverrichter is gevestigd in plaats van in het land waar het verbruik plaatsvond. Destijds leidde dat er in de meeste gevallen ook wel toe dat de belastingopbrengst terecht kwam in het land van verbruik. Zonder dat men afbreuk deed aan de gedachte van heffing in het land van verbruik konden dienstverrichters derhalve de bij hen kenbare omzetbelastingwetgeving van hun eigen land toepassen. In de huidige tijd leidt aanknoping bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd niet meer in de meeste gevallen tot heffing in het land van verbruik en dus behoeften de regels voor de plaats van dienst aanpassing.<sup>82</sup> Aangezien het principe van administratieve eenvoud dus niet op zichzelf staat, zal dit principe in deze paragraaf over het algemeen steeds in relatie met de hiervoor besproken rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden worden gebracht. Ook de relatie met de neutraliteit, besproken in paragraaf 3.4, komt aan de orde. Hierna zal veel worden gesproken over heffing in het land van verbruik. Dit omdat men bij het tot stand komen van de Zesde Richtlijn en bij de voorstellen tot wijziging van de btw-richtlijn steeds van dit principe uitgaat. Dit doet niet af aan mijn mening dat bij een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden het land van besteding eveneens en op een gelijkwaardig niveau in beeld komt. Met het land van besteding doel ik daarbij op het land waar de consument de koopovereenkomst met de leverancier sluit (paragraaf 3.3.3.4).

81. Zie bijvoorbeeld Strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel in het kader van de interne markt, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europese Parlement van 7 juni 2000, COM (2000), 348 def., Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 1998, C 219.

82. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, 23 december 2003, COM (2003), 822 def., blz. 2 en 3.

### 3.5.2.2 Administratieve eenvoud in de omzetbelasting

In oktober 2004 presenteerde de Europese Commissie een tax survey<sup>83</sup> waarin zij ingaat op de administratieve lasten voor ondernemers voor de btw en directe belastingen. Basis voor het rapport vormt een onder ondernemers gehouden enquête. Hoewel er slechts zevenhonderd ondernemers hebben meegedaan uit veertien van de – ten tijde van de enquête – vijftien lidstaten vormt de enquête en het naar aanleiding daarvan geschreven rapport een belangrijke aanwijzing met welke administratieve eisen ondernemers in de btw worden geconfronteerd en in hoeverre zij deze administratieve eisen als een probleem ervaren.<sup>84</sup> De algemene conclusies uit het rapport blijken tevens, volgens het rapport, in overeenstemming te zijn met andere onderzoeken die bijvoorbeeld in de Verenigde Staten op dit punt zijn gedaan.

In de enquête is aan de deelnemers gevraagd om een schatting te geven van hun administratieve verplichtingen. Onder administratieve verplichtingen worden alle interne en externe kosten begrepen die verband houden met het voldoen aan belastingwet- en regelgeving. In het bijzonder worden genoemd, de kosten voor het verkrijgen van informatie over het belastingrecht en de -praktijk, belastingverplichtingen (registratie, aangifte, factureren, betaling en teruggaaf), tax accounting, inclusief het inschakelen van belastingadvocaten en adviesbureaus, boekenonderzoeken van de belastingdienst en procesvoering. Administratieve verplichtingen kunnen salarissen van personeel omvatten of niet-personele kosten, zoals automatiseringskosten. Tot de administratieve verplichtingen behoren niet de kosten voor het onderhouden of ontwikkelen van een boekhoudsysteem, aangiftesysteem of informatiesysteem.<sup>85</sup> Het feit dat de deelnemers een schatting moeten maken van hun administratieve verplichtingen, hoeft niet te betekenen dat dit ook daadwerkelijk hun administratieve verplichtingen zijn. Er zou volgens het rapport zelfs kunnen worden beargumenteerd dat ondernemers hun administratieve verplichtingen te hoog inschatten. Bovendien zouden ondernemers met hoge administratieve verplichtingen eerder geneigd zijn mee te doen aan een onderzoek. Aan de andere kant kan worden beargumenteerd dat ondernemers die al hoge administratieve verplichtingen hebben minder snel deelnemen aan een onderzoek, omdat zij al genoeg tijd en geld kwijt zijn met al hun administratieve verplichtingen.<sup>86</sup> Dit moet

83. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004.

84. De Europese Commissie onderkent dat als gevolg hiervan niet een volledig representatief beeld kan worden gegeven van de ervaringen van ondernemers binnen de EU.

85. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 21.

86. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 24.

in ogenschouw worden genomen wanneer we een getrouw beeld willen krijgen van de administratieve lasten van belastingheffing.

Voor wat betreft de administratieve verplichtingen in de btw in het buitenland onderscheidt het rapport drie situaties:

1. Administratieve verplichtingen die verband houden met btw-activiteiten in het buitenland met een dochtermaatschappij of vaste inrichting.
2. Administratieve verplichtingen die verband houden met btw-activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochteronderneming of vaste inrichting.
3. Administratieve verplichtingen die verband houden met buitenlandse btw op gemaakte kosten.<sup>87</sup>

Op basis van deze drie situaties worden een achttal typen ondernemingen onderscheiden:<sup>88</sup>

**Type 1 (geen van de drie hierboven genoemde situaties doet zich voor):**

- geen activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen buitenlandse btw op gemaakte kosten

**Type 2 (alleen situatie 2 doet zich voor):**

- geen activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen buitenlandse btw op gemaakte kosten

**Type 3 (alleen situatie 3 doet zich voor):**

- geen activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- buitenlandse btw op gemaakte kosten

87. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 42 en 43.

88. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 48. Het schema is niet ontleend aan het rapport.



**Type 4 (situatie 2 en 3 doen zich voor):**

- geen activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- buitenlandse btw op gemaakte kosten

**Type 5 (situatie 1 doet zich voor):**

- activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen buitenlandse btw op gemaakte kosten

**Type 6 (situatie 1 en 2 doen zich voor):**

- activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen buitenlandse btw op gemaakte kosten

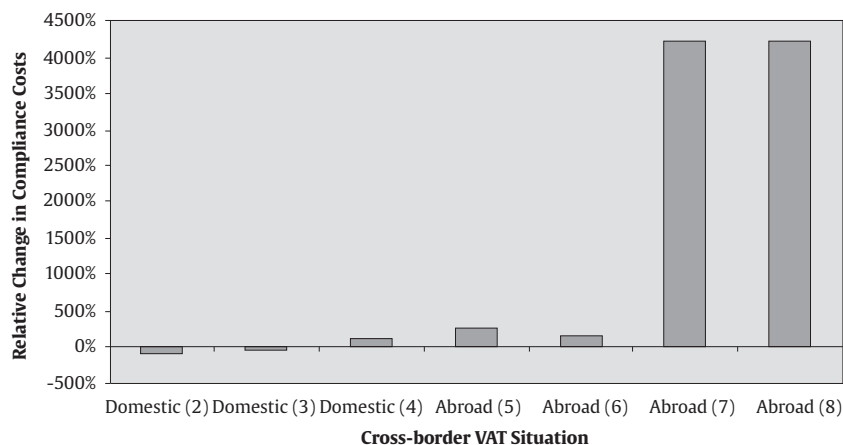
**Type 7 (situaties 1 en 3 doen zich voor):**

- activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- geen activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- buitenlandse btw op gemaakte kosten

**Type 8 (situaties 1, 2 en 3 doen zich voor):**

- activiteiten in het buitenland via een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- activiteiten in het buitenland zonder gebruikmaking van een dochtermaatschappij of vaste inrichting
- buitenlandse btw op gemaakte kosten

In het rapport wordt de onderneming van type 1 als referentie gebruikt. Daar tegenover worden de andere zeven types ondernemingen geplaatst. Schematisch wordt de uitkomst in het rapport als volgt weergegeven:



Uit de vergelijking blijkt dat ondernemingen van type 7 en type 8 de hoogste kosten maken om te kunnen voldoen aan hun btw-verplichtingen. Ondernemingen met dochterondernemingen of vaste inrichtingen in het buitenland maken meer kosten dan zuiver nationale ondernemingen van type 1. Er bestaan geen grote verschillen tussen type 5, ondernemingen die alleen een dochteronderneming of vaste inrichting in het buitenland hebben en type 6, ondernemingen met een dochtermaatschappij of vaste inrichting in het buitenland die ook activiteiten hebben in het buitenland die niet via een dochtermaatschappij of vaste inrichting plaatsvinden. Ondernemingen met alleen activiteiten in het buitenland die niet via een dochtermaatschappij of vaste inrichting plaatsvinden, type 2 en ondernemingen die buitenlandse btw op gemaakte kosten hebben, type 3, maken minder kosten dan type 1. Dit is in strijd met wat men verwacht. Dit zou volgens de Europese Commissie echter kunnen worden verklaard uit het feit dat de buitenlandse activiteiten zeer beperkt zijn. Er is echter op basis van de enquête geen informatie beschikbaar om dit nader te onderzoeken. Ten slotte maken ondernemingen van type 4, met activiteiten in het buitenland die niet plaatsvinden via een dochtermaatschappij of vaste inrichting en buitenlandse btw op gemaakte kosten meer kosten om aan hun btw-verplichtingen te voldoen dan de ondernemingen van type 1.<sup>89</sup>

Naast een kwantitatieve analyse (de hoeveelheid kosten) heeft de Europese Commissie ook een kwalitatieve analyse voor ogen. In verband hiermee is ondernemers gevraagd om aan te geven of bepaalde administratieve lasten, geen problemen opleveren, een matig probleem opleveren of een groot probleem opleveren. Dit is zowel gevraagd met betrekking tot nationale activiteiten als

89. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 48 en 49. De grafiek is ontleend aan het rapport.

activiteiten in het buitenland. In het rapport wordt in dit onderdeel onderscheid gemaakt tussen kleine, middelgrote en grote ondernemingen. Kleine ondernemingen zijn ondernemingen met meer dan 10, maar minder dan 50 werknemers. Middelgrote ondernemingen zijn ondernemingen met 50 of meer werknemers, maar minder dan 250 werknemers. Grote ondernemingen zijn ondernemingen met meer dan 250 werknemers.<sup>90</sup> De resultaten van dit kwalitatieve onderzoek zijn in het rapport in diverse grafieken weergegeven waarin wordt aangegeven of al dan niet sprake is van een probleem. De Europese Commissie geeft de volgende toelichting.<sup>91</sup>

<b>Administratieve verplichting Nationale activiteiten</b>	
<b>Identificatie en registratie</b>	53,8% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) ondervinden geen problemen met deze administratieve verplichting.
<b>Frequentie van btw-aangiftes en listingverplichtingen</b>	58,5% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) ondervinden geen problemen met deze administratieve verplichting
<b>Complexiteit van btw-aangiftes en listings</b>	51,2% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) vinden dit een probleem.
<b>Factuurvereisten</b>	64,2% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) ondervinden geen probleem met deze administratieve verplichting.
<b>Terugbetaling en eisen voor de teruggaafprocedure</b>	45,2% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) hebben problemen met deze verplichtingen, 45,8% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) ondervinden geen problemen.
<b>Toegang tot informatie en contact met belastingambtenaren</b>	53,4% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) ondervinden geen problemen.
<b>Verplichting tot het voeren van administratie en bewaarplicht</b>	59,2% van de grote ondernemingen hebben problemen. Dit geldt voor 47,4% van de middelgrote ondernemingen en 41,4% van de kleine ondernemingen.
<b>Btw-controle en procesvoering</b>	62,2% van alle ondernemingen (klein, middelgroot en groot) hebben problemen.

90. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 31 en 32.

91. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 69-75. Het schema is niet ontleend aan het rapport.

Uit het onderzoek blijkt tevens dat ondernemingen die een vaste inrichting hebben in een ander EU-land niet met meer problemen te maken hebben als in het land waar hun hoofdvestiging is gelegen. Hun werknemers zijn ook gewend om te werken met de buitenlandse regels en spreken de taal.<sup>92</sup> In verband hiermee zijn de consequenties voor ondernemingen die actief zijn in het buitenland zonder vaste inrichting onderzocht. Omdat er te weinig antwoorden beschikbaar waren voor kleine en middelgrote ondernemingen wordt enkel het antwoord van grote ondernemingen vergeleken.

**Table 3-10 Comparison of opinions for large companies registered in a Member State where they don't have a permanent establishment**

<b>% indicating a difficulty (weighted results)</b>	<b>Domestic VAT obligations</b>	<b>VAT obligations in other MS</b>	<b>Comparison (+ indicate more difficulty abroad)</b>
Identification and registration	37.1	68.7	+++
The frequency of VAT tax returns and listings	44.0	61.4	++
The complexity of VAT tax returns and listings	64.0	70.1	+
Invoicing requirements	69.3	70.6	+
Repayment and refund requirements	53.4	77.2	++
Accessing tax information and contacting tax officials	46.4	63.7	++
Record keeping requirements	74.4	69.7	–
Audits and litigation	86.0	65.8	–

Note: Percentages in bold are different from zero at a 5% level of significance.

Uit het onderzoek volgt dat veel grote ondernemingen met activiteiten in een andere lidstaat zonder daar een vaste inrichting te hebben problemen ondervinden met alle administratieve verplichtingen. Het meeste problemen leveren: de terugbetaling en eisen aan de teruggaafprocedure, de factuurvereisten

92. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 78.

en de complexiteit van btw-aangiftes en listings op. Er zijn ook meer problemen in het buitenland dan in het eigen land. Grote verschillen bestaan bij identificatie en registratie, terugbetaling en eisen aan de teruggaafprocedure en toegang tot informatie en het contact met belastingambtenaren. Ten aanzien van de verplichting tot het voeren van een administratie en bewaarplicht en btw-controle en procesvoering zijn er minder problemen in het buitenland dan in eigen land. Dit houdt volgens het rapport verband met het feit dat het voeren van een boekhouding in het buitenland niet verplicht is en de kans op een btw-controle minder groot.<sup>93</sup>

Ten slotte is aan de deelnemers de vraag voorgelegd of de administratieve verplichtingen een reden zijn geweest dat geen btw-activiteiten worden ontwikkeld in een ander EU-land (zonder een vaste inrichting). 14,2% van de kleine ondernemingen en 9,9% van de grote ondernemingen beantwoorden deze vraag bevestigend. De Europese Commissie neemt aan dat de te ontplooien activiteiten marginaal waren voor deze ondernemingen. Anders zouden de ondernemers waarschijnlijk de administratieve kosten hebben gedragen.<sup>94</sup>

Uit de enquête en het rapport blijkt dat ondernemers die btw-activiteiten ontplooien in een land waar zij geen vaste inrichting hebben problemen ondervinden met alle hiervoor genoemde administratieve lasten. Ook volgt uit de enquête en het rapport dat ondernemers die btw-activiteiten ontplooien in een ander land via een vaste inrichting geen grotere problemen ondervinden dan ondernemers die in dat land zijn gevestigd. Indien men de regels voor de plaats van levering en plaats van dienst zodanig inricht dat heffing steeds plaatsvindt in het land waar de leverancier of dienstverrichter is gevestigd, blijven de administratieve lasten het meest beperkt. Onder gevestigd kan dan worden begrepen de hoofdvestiging en een vaste inrichting. Vanuit het perspectief van de enquête en het rapport is er minder bezwaar tegen om ondernemers die een vaste inrichting hebben in een land te verplichten zich in dat land te registreren voor de btw dan ondernemers die in het geheel geen vestiging hebben in het desbetreffende land. Aan een aantal problemen die ondernemers in het binnenland ondervinden: problemen met betrekking tot de complexiteit van de btw-aangiftes en listings, het voeren van een administratie en de bewaarplicht en btw-controles en procesvoering kan op nationaal niveau wel enigszins tegemoet worden gekomen, maar deze verplichtingen kunnen nooit helemaal worden weggenomen. Een onderzoek naar hoe deze verplichtingen kunnen worden verlicht, valt buiten het bestek van dit onderzoek. Het aanknopen bij het land van vestiging van de leverancier of

93. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 81. De tabel is ontleend aan het rapport.

94. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004, blz. 85.

dienstverrichter, brengt echter niet altijd heffing in het land van verbruik en land van besteding met zich. Problemen die buitenlandse ondernemers hebben in een land waar zij niet zijn gevestigd en ook geen vaste inrichting hebben, kunnen ook worden opgelost door het één-loket-systeem. Er hoeft dan slechts één btw-registratie plaats te vinden, een registratie in eigen land. Aan alle btw-verplichtingen kunnen ondernemers dan in eigen land voldoen. Ook verleggingsregelingen dragen bij aan de voorkoming van btw-registraties in een ander land. Deze worden echter over het algemeen toegepast op transacties tussen ondernemers, waarop in paragraaf 3.6 wordt in gegaan.

Uit de toelichting bij de wijziging van de regels voor de plaats van dienst blijkt dat de Europese Commissie daar waar heffing in het land van verbruik en administratieve eenvoud samengaan uiteraard de weg in slaat van heffing in het land van verbruik. Zo stelt de Europese Commissie dat de hoofdregel voor diensten aan niet-belastingplichtigen, heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd, leidt tot heffing in het land van werkelijk verbruik in het bijzonder als diensten lokaal worden verricht. De regeling is bovendien makkelijk toepasbaar voor de dienstverrichter. Hij hoeft alleen de btw-wetgeving en – tarieven van zijn eigen land te kennen.<sup>95</sup> Heffing in het land waar de consument woont, leidt tot onevenredige administratieve lasten voor ondernemers.<sup>96</sup> Wanneer heffing in het land van verbruik of een ander uitgangspunt, zoals het voorkomen van ongewenst gebruik van de btw-regelgeving (onderdeel van de waarborging van controlemogelijkheden) of neutraliteit echter in een andere richting wijst dan de administratieve eenvoud, blijkt de administratieve eenvoud op het tweede plan te staan. Aan de administratieve eenvoud, moet dan bijvoorbeeld tegemoet worden gekomen door het één-loket-systeem. Zo wordt de regeling waarbij een vervoerder btw moet voldoen in alle landen die hij doorkruist naar gelang de afgelegde afstanden als onpraktisch en moeilijk aangeduid door de Europese Commissie. Heffing in het land van vertrek opent echter de deur naar ontwijkmogelijkheden. Het vertrekpunt zou dan verlegd worden naar een derde land of een land met een lager btw-tarief. De omslachtige opsplitsing van de prijs naar de verhouding tot de afgelegde afstand zal volgens de Europese Commissie minder zwaar wegen als het één-loket-systeem wordt ingevoerd, waarbij belastingplichtigen in één land aan al hun btw-verplichtingen kunnen voldoen.<sup>97</sup> Bij de regeling voor verhuur van een vervoermiddel, zoals die is

95. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 8.

96. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 4.

97. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 10. Het één-loket-systeem wordt nader besproken in paragraaf 3.5.2.3.

uitgewerkt in het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van dienst, merkt de Europese Commissie op dat het wenselijk is om heffing te laten plaatsvinden in het land van verbruik. Om praktische reden wordt dat geacht de lidstaat te zijn waar de klant is gevestigd. Als de klant een niet-belastingplichtige is moet de dienstverrichter de btw voldoen. Dit betekent dat hij zich mogelijk in verscheidene landen voor de btw moet registreren. Dit probleem kan echter worden ondervangen door het één-loket-systeem.<sup>98</sup>

### 3.5.2.3 Oplossingen ter waarborging van de administratieve eenvoud

In paragraaf 3.5.2.2 is gebleken dat ondernemers ten aanzien van hun btw-verplichtingen te kampen hebben met problemen. Deze betreffen voornamelijk btw-verplichtingen in een land waar de ondernemer niet is gevestigd. Vanuit het door de Europese Commissie verwoorde uitgangspunt dat heffing dient plaats te vinden in het land van verbruik zouden diensten moeten worden belast in het land waar zij daadwerkelijk worden verbruikt. Vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud zouden diensten slechts in één land moeten worden belast, idealiter het land waar de ondernemer is gevestigd of eventueel in verscheidene landen indien de ondernemer in verscheidene landen is gevestigd: het land of de landen waarvan hij de taal spreekt en de regels kent. De uitgangspunten wijzen soms in gelijke richting (als het land waar de dienstverrichter is gevestigd ook het land van verbruik is), maar soms ook in tegengestelde richting. Uit de eveneens in paragraaf 3.5.2.2 besproken toelichting op het richtlijnvoorstel voor wijziging van de regels voor de plaats van dienst blijkt dat in principe voorrang wordt gegeven aan een benadering van heffing in het land van verbruik. Aan de administratieve eenvoud wordt op een andere manier tegemoet gekomen, bijvoorbeeld door het één-loket-systeem en de verleggingsregeling. In deze paragraaf worden twee methoden besproken om tegemoet te komen aan de administratieve eenvoud, het één-loket-systeem en verdergaande harmonisatie. Een andere methode, de verleggingsregeling, is vooral van belang voor transacties tussen ondernemers en komt daarom in paragraaf 3.6 aan de orde.

Als het belangrijkste middel ter waarborging van de administratieve eenvoud wordt het één-loket-systeem voorgesteld.<sup>99</sup> Het voorgestelde één-loket-systeem

98. Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 12.

99. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging van de btw-verplichtingen; voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 77/388/EEG vastgelegde teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in het binnenland maar in een andere lidstaat zijn gevestigd; voorstel voor een Verordening van de Raad tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1798/2003 wat betreft de invoering van een regeling voor administratieve samenwerking in het kader van het één-loket-systeem en de btw-teruggaafprocedure, COM (2004), 728 def.

heeft twee zijden. Enerzijds moet de regeling de voldoening van btw door niet-ingezetenen belastingplichtigen vergemakkelijken en anderzijds moest de teruggaaf van buitenlandse btw via dit systeem lopen. Inmiddels is gekozen voor een vorm van een één-loket-systeem voor de teruggaafprocedure voor buitenlandse btw in combinatie met een voortzetting van het één-loket-systeem voor buiten de Unie gevestigde ondernemers die telecommunicatie-, televisie-, omroep- of langs elektronische weg verrichte diensten leveren. Met ingang van 1 januari 2015 zal dit systeem eveneens gelden voor binnen de Unie, maar niet in de lidstaat van verbruik gevestigde belastingplichtigen, art. 5 Richtlijn 2008/8/EG. Het hierna te bespreken één-loket-systeem betreft het voorstel voor een één-loket-systeem dat voor alle ondernemers zou gelden. Omdat de teruggaaf van buitenlandse btw betrekking heeft op transacties waarbij een ondernemer afnemer is, zal deze slechts zijdelings de revue passeren. In paragraaf 3.6 komt de teruggaaf van buitenlandse btw uitgebreider aan de orde.

Het één-loket-systeem voor niet-ingezetenen die btw moeten voldoen, zou moeten gelden voor alle transacties aan niet-belastingplichtigen (de zogenaamde business to consumer of b2c-transacties) en transacties aan belastingplichtigen (de zogenaamde business to business of b2b-transacties) waarvoor de verleggingsregeling niet geldt. Voor transacties met belastingplichtigen waarvoor de verleggingsregeling wel geldt, zou de verleggingsregeling worden toegepast in plaats van het één-loket-systeem. Ondernemers die niet zijn gevestigd in een lidstaat waar zij btw moeten voldoen, zouden zich in principe moeten registreren voor de btw in dit land en de btw voldoen. Zij zouden er echter voor kunnen kiezen om gebruik te maken van het één-loket-systeem. Het één-loket-systeem is dus een facultatieve regeling. De keuze zouden ondernemers elektronisch moeten doorgeven aan de belastingautoriteiten van de lidstaat van registratie. Dit is de lidstaat waar de belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd of over een vaste inrichting beschikt van waaruit de goederen of diensten worden geleverd of indien de belastingplichtige buiten de Unie is gevestigd, de lidstaat van verbruik die hij verkiest te contacteren om opgave te doen van het begin van zijn activiteit als belastingplichtige op het grondgebied van de Unie. De lidstaat van registratie registreert de belastingplichtige binnen een redelijke termijn en verstrekt hem een btw-identificatienummer, indien de belastingplichtige daarover niet al beschikt. Belastingplichtigen met inrichtingen in meer dan één lidstaat mogen verzoeken dat iedere inrichting onder het één-loket-systeem wordt geregistreerd voor de door haar verrichte leveringen van goederen en diensten in de lidstaten waar de belastingplichtige niet over een inrichting beschikt. De belastingplichtige zou vervolgens bij de lidstaat van registratie een btw-aangifte in moeten dienen waarin hij alle leveringen van goederen en diensten vermeldt ter zake waarvan hij tot voldoening is gehouden in de lidstaten waar hij niet is gevestigd. Voor iedere lidstaat is een specifiek gedeelte in de aangifte gereserveerd. Indien de lidstaat een andere munteenheid heeft dan de euro



mag hij verlangen dat de aangifte in de eigen munteenheid wordt gedaan. De betaling van de btw loopt niet via de lidstaat van registratie. De belastingplichtige is verplicht om met het indienen van de aangifte de btw te betalen aan ieder van de lidstaten waarin hij btw moet voldoen afzonderlijk. Het verdelen van de geldstromen over de verschillende lidstaten is volgens de Europese Commissie namelijk een te zware last voor de lidstaat van identificatie. Ook de nationale nalevingvoorschriften, zoals aangifteperiodes en voorschriften over betaling en teruggaaf blijven gelden. Iedere lidstaat zou wel verplicht worden om op een website nadere informatie ter beschikking te stellen over de regels van intern recht die van toepassing zijn op de handelingen verricht in andere lidstaten.

Het één-loket-systeem als zodanig biedt de volgende voordelen voor belastingplichtigen:

- Geen btw-registratie en btw-identificatie in lidstaten waar de belastingplichtige niet is gevestigd.<sup>100</sup>
- Er hoeft geen aangifte te worden ingediend in een vreemde taal en een vorm die de belastingplichtige niet bekend is.
- Er hoeft slechts één aangifte te worden ingediend of als de belastingplichtige over verscheidene inrichtingen beschikt zoveel aangiften als er inrichtingen zijn.
- Er komt één punt voor het indienen van teruggaafverzoeken.
- De teruggaafverzoeken worden sneller behandeld. De verschuldigde rente bij overschrijding van de voorgestelde drie-maanden-termijn (thans vier maanden, art. 19, tweede lid, Richtlijn 2008/9/EG) vormt een stok achter de deur.

Het één-loket-systeem biedt geen oplossing voor de volgende problemen:

- De toepassing van nationale btw-regels als tarieven en vrijstellingen. Wel worden lidstaten verplicht informatie hierover op een website beschikbaar te stellen. Vanuit dit oogpunt is een verleggingsregeling voor de belastingplichtige nog eenvoudiger. De afnemer die wel bekend is met de lokale regels voldoet dan de btw. Om die reden zal de verleggingsregeling ook bestaansrecht hebben naast het één-loket-systeem.
- De voldoening van btw die nog steeds aan iedere lidstaat afzonderlijk moet plaatsvinden. Hierbij merkt de Europese Commissie op dat het voor de

100. In het geval dat de belastingplichtige vanuit een vaste inrichting of de zetel van bedrijfsuitoefening in een ander land belastbare prestaties verricht waar deze belastingplichtige ook een andere inrichting heeft gevestigd, lijkt het erop dat de belastingplichtige geen gebruik kan maken van het één-loket-systeem. Iedere inrichting kan namelijk worden geregistreerd onder het één-loket-systeem voor de door haar verrichte leveringen van goederen en diensten in de lidstaten waar de belastingplichtige *niet over een inrichting beschikt* (cursivering MM). Vermoedelijk zal echter de inrichting die in dat land is gevestigd op zijn binnenlandse reguliere aangifte de door de andere inrichting behaalde omzet in dat land mogen aangeven.

lidstaat van registratie te bezwaarlijk is om de ontvangen btw over de andere lidstaten te verdelen. Kennelijk mag dit dus wel van de belastingplichtige worden geëist en weegt zijn belang minder zwaar.

- De afhandeling van het teruggaafverzoek vindt nog steeds plaats door de lidstaat van teruggaaf en kan niet rechtstreeks op de binnenlandse aangifte worden verwerkt. Dit heeft tot gevolg dat de belastingplichtige nog steeds op zijn teruggaaf moet wachten. Wel wordt de periode in het voorstel verkort van zes naar drie maanden (in art. 19, tweede lid, Richtlijn 2009/8/EG is de termijn gesteld op vier maanden).

Het midden jaren tachtig voorgestelde clearingsysteem kan wellicht worden beschouwd als een voorloper van het één-loket-systeem. Ook het clearing-systeem was namelijk gebaseerd op de gedachte dat ondernemers één btw-aangifte konden doen waarbij zij ook buitenlandse btw konden terugvragen. Het clearingsysteem is door de Europese Commissie voorgesteld in verband met het afschaffen van de binnengrenzen in de Unie in 1992. Binnen het clearingsysteem is het de bedoeling dat de verkoop van een goed belastbaar is bij de verkoper in het land van de verkoper en dat de koper – indien hij recht heeft op aftrek van voorbelasting – de betaalde btw in aftrek brengt in eigen land ongeacht de lidstaat waar deze btw in rekening is gebracht. Belastingplichtigen kunnen via één btw-aangifte hun btw voldoen en terugvragen in eigen land en aan alle kopers btw van hun eigen land in rekening brengen.<sup>101</sup> Door het systeem waarbij de verkoper btw in rekening brengt van zijn eigen land en de koper btw terugvordert in zijn eigen land, moet de lidstaat van de koper btw teruggeven die zij niet ontvangt. Anderzijds ontvangt de lidstaat van de verkoper btw die zij niet hoeft terug te geven. Tussen de lidstaten moet daarom een verrekening ('clearing') plaatsvinden. Stel dat een ondernemer gevestigd in België een goed levert aan een ondernemer gevestigd in Nederland. De prijs van het geleverde goed is 100. De Belgische ondernemer berekent 21% Belgische btw over de levering van het goed, derhalve 21 btw. Deze btw vraagt de Nederlandse ondernemer terug op zijn Nederlandse btw-aangifte. Nederland betaalt de Nederlandse ondernemer dus 21 btw uit die zij niet in haar schatkist heeft binnengekregen. Anderzijds ontvangt België 21 btw in de schatkist die zij niet hoeft uit te keren. Als dit de enige transactie zou zijn die zou hebben plaatsgevonden tussen een Belgische en Nederlandse ondernemer dan zou de Belgische staat 21 btw moeten betalen aan Nederland. Uiteraard zullen verscheidene transacties plaatsvinden, waarbij de ene keer een Nederlandse ondernemer een goed levert aan een Belgische ondernemer en de andere keer een Belgische ondernemer een goed levert aan een Nederlandse ondernemer. Periodiek zouden de lidstaten in het oorspronkelijke

101. Dit geldt indien zij goederen leveren die zich in hun eigen land bevinden. Bevinden goederen zich in een andere lidstaat dan was een ondernemer ook onder het voorgestelde clearingsysteem verplicht de btw aan te geven in die lidstaat.

voorstel onderling moeten bepalen wat zij aan elkaar verschuldigd zijn.<sup>102</sup> In een later stadium stelde de Europese Commissie voor dat verrekening op centraal Europees niveau zou plaatsvinden.<sup>103</sup> De voldane btw op intracommunautaire verkopen aan vrijgestelde ondernemers, niet ondernemers en particulieren zou als overschot op de centrale rekening blijven staan. De door de belastingplichtigen van de ene lidstaat betaalde btw wordt bij die transacties niet in een andere lidstaat door een belastingplichtige van die lidstaat terugontvangen. De Europese Commissie is van mening dat dit overschot naar de lidstaten moet terugvloeien. Een uitspraak over welke lidstaat recht heeft op deze belastingopbrengst wordt niet gedaan. Kogels merkt op dat het clearingsysteem als een simpele administratieve oplossing kan worden beschouwd. Echter omdat het gebaseerd is op onderling vertrouwen tussen de lidstaten, kan het mogelijk tot zwaardere administratieve lasten voor belastingplichtigen leiden, omdat lidstaten zeer nauwkeurige en goed gespecificeerde btw-claims eisen.<sup>104</sup> Net als het één-loket-systeem heeft het clearingsysteem het (nog<sup>105</sup>) niet gered. Het clearingsysteem gaat zelfs nog verder dan het één-loket-systeem. Binnen het clearingsysteem hoeft de belastingplichtige zich niet te bekommeren om het terugvorderen of betalen van buitenlandse btw. Binnen het één-loket-systeem is dit wel het geval. De belastingplichtige zal zelf buitenlandse btw moeten betalen aan of ontvangen van de buitenlandse belastingdienst.

Ook de mogelijkheid tot verdergaande harmonisatie kan worden genoemd als een maatregel die administratieve eenvoud voor ondernemers kan bevorderen. Indien bijvoorbeeld tarieftoepassingen en vrijstellingen in ieder land hetzelfde zijn, is het voor een belastingplichtige minder ingewikkeld de regelgeving van een ander land toe te passen. De regelgeving is immers gelijklopend aan de regelgeving in zijn eigen land. Er zouden dan minder bezwaren zijn om van hem te verlangen dat hij zich in een land voor de btw registreert waar hij niet is gevestigd. Heffing in het land van verbruik of heffing in het land waar de consument woont, zou dan minder bezwaarlijk zijn. Tevens leidt een gelijke toepassing van tarieven en vrijstellingen in de landen tot vermindering van de verstoring van concurrentieverhoudingen. Indien op ieder goed of dienst hetzelfde btw-bedrag drukt ongeacht de oorsprong van het goed of de dienst, concurreren de leveranciers van deze goederen en diensten op

102. Zie De voltooiing van de interne markt, witboek van de Commissie voor de Europese Raad (Milaan, 28-29 juni 1985), COM (85), 310 def., punt 172, 173 en 212.

103. Werkdocument van de Commissie, De voltooiing van de interne markt – de invoering van een BTW-clearingstelsel voor het intracommunautaire handelsverkeer, COM (87), 323, blz. 6.

104. H.A. Kogels, BTW zonder grenzen (II), MBB 1988, blz. 9.

105. De huidige regeling voor intracommunautaire leveringen en verwervingen wordt nog steeds aangeduid als overgangsregeling waarbij het clearingsysteem als mogelijkheid voor een definitieve regeling geldt. Gelet echter op het feit dat de overgangsregeling inmiddels al jaren geldt en het één-loket-systeem niet tot stand is gekomen, acht ik de kans dat het clearingstelsel in de in deze paragraaf besproken vorm op de korte termijn tot stand komt zeer gering.

gelijke voorwaarden. Als zodanig kan de verdergaande harmonisatie ook worden gebruikt als maatregel voor de waarborging van de mededingingsvoorwaarden in geval van heffing in het land waar de leverancier is gevestigd. In dat geval zal echter niet altijd recht worden gedaan aan het uitgangspunt dat (een deel van) de btw-opbrengst moet toekomen aan het land van verbruik.

Naar mijn mening zal de verdergaande harmonisatie sec als maatregel ter bevordering van de administratieve eenvoud tekort schieten. In de eerste plaats zullen, zolang de uitleg van de regels wordt overgelaten aan de nationale autoriteiten, interpretatieverschillen blijven bestaan tussen lidstaten. De uitspraken van het Hof van Justitie en de verplichting opgelegd aan de hoogste rechters om een zaak voor te leggen aan het Hof, tenzij sprake is van een acte claire of een acte éclairé dragen er uiteraard aan bij om interpretatieverschillen te voorkomen, maar zullen deze nooit in zijn geheel kunnen wegnemen.<sup>106</sup> In de tweede plaats is harmonisatie moeilijk te bereiken met het huidige aantal lidstaten. Zelfs voor de toetreding van een groot aantal lidstaten op 1 mei 2004 bleek harmonisatie moeizaam te gaan. Een voorbeeld van de moeizame harmonisatie vormt de Richtlijn tot wijziging van de Zesde Richtlijn met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde.<sup>107</sup> Ook het richtlijnvoorstel voor de wijziging voor de regels voor de plaats van dienst zou op 1 juli 2006 in werking moeten treden, maar dat is 1 januari 2010 geworden. Anderzijds wordt een richtlijnvoorstel dat lidstaten meer bevoegdheden en ruimte geeft, zoals de richtlijn die lidstaten mogelijkheden geeft ter bestrijding van misbruik, relatief eenvoudig en snel ingevoerd.<sup>108</sup> Geconcludeerd moet dan ook worden dat harmonisatie kan bijdragen aan het bereiken van administratieve eenvoud, maar nooit op zichzelf de administratieve eenvoud voldoende kan waarborgen.

#### 3.5.2.4 Administratieve eenvoud en woon- en vestigingsplaats

Zoals hiervoor aangegeven zou vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud heffing in het land waar de leverancier of dienstverrichter is gevestigd het relevante aanknopingspunt moeten zijn. Op die manier kan een leverancier of

106. Vgl. HR 26 april 2002, nr. 35 755, BNB 2002/275 en HvJ 18 oktober 2007, zaak C-335/06, BNB 2008/52 (van der Steen), HR 17 december 1997, nr. 32 593, VN 1998/2.34 en HvJ 1 april 2004, zaak C-320/02, VN 2004/20.19 (Stenholmen). Omgekeerd kan ook een vraag worden gesteld, terwijl naar het oordeel van het Hof van Justitie het antwoord al duidelijk is. Zie bijvoorbeeld HvJ 12 juli 2001, zaak C-102/00, BNB 2002/182 (Welthgrove).

107. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 1998, C 219.

108. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, COM (2005), 89 def.

dienstverrichter steeds btw van zijn eigen land in rekening brengen en hoeft hij slechts in eigen land btw-aangifte te doen in een voor hem bekende taal. Uit paragraaf 3.5.2.2 blijkt dat de administratieve eenvoud in de ogen van de Europese Commissie op het tweede plan staat. Heffing in het land van verbruik, het voorkomen van misbruik en het voorkomen van een verstoring van de mededinging zijn belangrijker. Wanneer we binnen de btw kijken naar de invulling van het woon- en vestigingsplaatsbegrip zal dus ook rekening moeten worden gehouden met het feit dat de administratieve eenvoud niet op het eerste plan staat. Als alle andere hiervoor besproken en hierna te bespreken uitgangspunten pleiten voor een bepaalde uitleg van het vestigingsplaatsbegrip in de btw, kan de administratieve eenvoud dit niet veranderen. Wel moet mijns inziens worden gekeken of de administratieve eenvoud voldoende op andere wijze kan worden gewaarborgd. De administratieve eenvoud kan en mag immers niet worden vergeten. Het vormt een belangrijk uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden en derhalve bij de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de btw. Een invulling die niet praktisch uitvoerbaar is, is geen goede invulling van de woon- en vestigingsplaats. Vanuit het perspectief van de administratieve eenvoud is het ook niet relevant of aanknopend wordt gezocht bij het bestuur van de onderneming of de plaats waar de onderneming zijn economische activiteiten uitoefent. Op beide plaatsen moeten personen aanwezig geacht worden die de taal en wet- en regelgeving van het desbetreffende land kennen en die derhalve aan de administratieve verplichtingen, die bijvoorbeeld een btw-registratie met zich brengt, moeten kunnen voldoen. Op de plaats waar de ondernemer bijvoorbeeld statutair is gevestigd, hoeft geen personeel voorhanden te zijn dat de taal spreekt en op de hoogte is van de nationale wet- en regelgeving.

### 3.5.3 *Rechtszekerheid*

#### 3.5.3.1 *Rechtszekerheid als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden*

Het rechtszekerheidsbeginsel en het daarmee vaak in één adem genoemde vertrouwensbeginsel maken deel uit van de communautaire rechtsorde. Zij moeten in acht worden genomen door de instellingen van de Unie en de lidstaten bij de uitoefening van de hun door de richtlijnen van de Unie toegekende bevoegdheden.<sup>109</sup> Ondernemers moeten erop kunnen vertrouwen dat als zij alles hebben gedaan wat van hen redelijkerwijs mag worden gevergd (bijvoorbeeld onderzoek naar bepaalde feitelijke omstandigheden die de afnemer betreffen), zij geen naheffingsaanslag omzetbelasting krijgen opgelegd en dat de wet hen geen onduidelijke of praktisch niet haalbare verplichtingen oplegt.

109. Zie bijvoorbeeld HvJ 3 december 1998, zaak C-381/97, VN 1999/14.25 (Belgocodex), r.o. 26 en HvJ 14 september 2006, zaak C-181/04 t/m C-183/04, VN 2006/49.19 (Elmeka), r.o. 31.

Het Unierecht dient voor de justitiabelen duidelijk en voorzienbaar te zijn.<sup>110</sup> Zij moeten in staat zijn de omvang van hun verplichtingen nauwkeurig te kennen.<sup>111</sup> Dit betekent dat rechten en verplichtingen die een belastingplichtige ontleent aan de wet op welke wijze dan ook niet met terugwerkende kracht aan hem kunnen worden ontnomen. Zo oordeelde het Hof van Justitie bijvoorbeeld dat aftrek van btw op het moment dat de eerste investeringshandelingen worden gedaan, niet kan worden teruggenomen door latere feiten, omstandigheden of gebeurtenissen waaruit blijkt dat geen sprake is van belastingplicht.<sup>112</sup> Ook een recht op aftrek van voorbelasting dat is ontstaan vanwege het voornemen een pand belast te gaan verhuren, kan niet met terugwerkende kracht worden ontnomen bij een wetswijziging tussen het tijdstip waarop het aftrekrecht is ontstaan en de aanvang van de huur.<sup>113</sup> Ook een inwerkingtreding van een regeling voor zijn afkondiging is op grond van het rechtszekerheidsbeginsel niet toegestaan. Dit is echter anders indien het voor het doel van de regeling noodzakelijk is dat hij voor zijn afkondiging in werking treedt en het gewettigd vertrouwen van de betrokkenen naar behoren in acht is genomen,<sup>114</sup> bijvoorbeeld doordat zij reeds van de voorgenomen wijziging op de hoogte waren.<sup>115</sup> Ten slotte kan een belastingplichtige die in overeenstemming met de door een lidstaat gestelde voorwaarden, waaronder met name het aanleveren van bepaalde documentatie, een vrijstelling voor intracommunautaire leveringen heeft toegepast, niet achteraf alsnog met btw-heffing over deze leveringen worden geconfronteerd.<sup>116</sup> Het rechtszekerheidsbeginsel staat echter niet in de weg aan een wetswijziging die ertoe leidt dat als gevolg van het feit dat prestaties die voorheen belast waren nu zijn vrijgesteld herzienings-btw moet worden terugbetaald aan de belastingdienst.<sup>117</sup> In geval van misbruik van recht of fraude wordt het rechtszekerheidsbeginsel opzij gezet.<sup>118</sup>

Een regeling die de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten en lidstaten en derde landen verdeelt en ook de uitleg van die regeling, dient geen elementen te bevatten die het voor de belastingplichtige onmogelijk maakt om de omvang van zijn verplichtingen te kennen. Als zodanig is een regeling die nauwkeurig aansluit bij heffing in het land waar het goed daadwerkelijk wordt verbruikt vanuit het oogpunt van rechtszekerheid ook niet geschikt. Allereerst is het voor de ondernemer moeilijk om na te gaan waar het verbruik plaatsvindt. In de

110. HvJ 22 februari 1984, zaak 70/83, Jur. 1984, blz. 1075 (Gerda Kloppenburg), r.o. 11.

111. HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, VN 2004/24.16 (Sudholz), r.o. 34.

112. HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, VN 1996, blz. 1396 (INZO) en HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, VN 2000/43.17 (Breitsohl).

113. HvJ 8 juni 2000, zaak C-396/98, VN 2000/44.21 (Schlosstrasse).

114. HvJ Sudholz, reeds aangehaald.

115. HvJ 26 april 2005, zaak C-376/02, VN 2005/23.16 (Goed Wonen II).

116. HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04, VN 2007/47.19 (Teleos).

117. HvJ 29 april 2004, zaak C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260 (gevoegde zaken gemeente Leusden en Holin groep).

118. Vgl. HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, BNB 2006/170 (Halifax), r.o. 72 e.v.

tweede plaats kan de plaats waar het verbruik plaatsvindt ook wijzigen, vooral bij goederen en diensten die gedurende langere tijd worden gebruikt. Denk bijvoorbeeld aan een consument die op een gegeven moment besluit te verhuizen. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid kan wel worden aangesloten bij heffing in het land van verbruik, maar er zal dan moeten worden teruggegrepen naar een meer vaststaand aanknopingspunt voor heffing, zoals de woonplaats van de consument. De woonplaats als aanknopingspunt dient dan wel te worden gecombineerd met regels die er voor zorgen dat goederen en diensten die bestemd zijn om onmiddellijk ter plaatse te worden gebruikt, zoals consumpties in de horeca en hotelovernachtingen, worden belast in het land waar zij aan de consument worden aangeboden in plaats van in het land waar de consument woont. Ook een fictie op basis waarvan kan worden aangenomen in welk land het verbruik plaatsvindt, zou gehanteerd kunnen worden. Een voorbeeld hiervan is de regeling voor de korte verhuur van vervoermiddelen die aansluit bij de plaats waar het vervoermiddel aan de afnemer ter beschikking wordt gesteld, art. 56, eerste lid, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010).

#### 3.5.3.2 *Rechtszekerheid en woon- en vestigingsplaats*

Voor de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de btw kan onderscheid worden gemaakt tussen situaties waarin een ondernemer zijn eigen vestigingsplaats moet vaststellen en situaties waarin hij de woon- of vestigingsplaats van zijn afnemer moet vaststellen. Bij het vaststellen van de eigen vestigingsplaats kan vanuit het perspectief van rechtszekerheid zowel worden aangesloten bij de plaats waar het bestuur wordt uitgeoefend of de plaats waar de economische activiteiten worden uitgeoefend als bij meer formele criteria als statutaire zetel of inschrijving bij de gemeente of Kamer van Koophandel. Een ondernemer zal over het algemeen zelf kunnen vaststellen waar het bestuur wordt uitgeoefend en waar het centrum van zijn economische activiteiten zich bevindt. Wel is het van belang dat de belastingplichtige in relatie tot de belastingdienst voldoende duidelijkheid heeft over wat als zijn vestigingsplaats moet worden beschouwd en welke omstandigheden daarbij van belang zijn. Wanneer het gaat om het vaststellen van de woon- of vestigingsplaats van de afnemer dan zal het minder gemakkelijk zijn te achterhalen waar iemand woont of is gevestigd op basis van de door hem ondernomen activiteiten. Het aanknopen bij meer formele criteria als inschrijving bij de gemeente, statutaire zetel of inschrijving bij de Kamer van Koophandel zou dan meer voor de hand liggen. Een dergelijk benaderingswijze staat echter verder af van heffing in het land van verbruik en het land van besteding die een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden in een consumptiebelasting eist. Indien wordt gekozen voor de plaats waar het bestuur wordt uitgeoefend of de plaats waar de economische activiteiten worden uitgeoefend, zou men een voorziening moeten treffen om de rechtszekerheid voor de dienstverrichter te waarborgen (zie paragraaf 8.4.3).

### 3.5.4 *Waarborgen van controle*

#### 3.5.4.1 *Waarborgen van controle als uitgangspunt voor de verdeling van heffingsbevoegdheden*

In de twee vorige paragrafen heeft in het bijzonder de nadruk gelegen op de praktische uitvoerbaarheid voor de ondernemer. De positie van de overheid, als handhaver van de belastingwetgeving, is niet aan de orde gekomen. Toch dient de handhaving van de belastingwetgeving als een belangrijk uitgangspunt te worden genoemd bij de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten onderling en lidstaten en derde landen. Slechts indien er goede mogelijkheden tot handhaving zijn, is gegarandeerd dat de belastingopbrengst ook toekomt aan het land aan wie deze is toebedeeld. Een minder ideale verdeling van heffingsbevoegdheden, maar waarbij wel gegarandeerd is dat de belastingopbrengst ook in de schatkist terecht komt, is te verkiezen boven een ideale verdeling waarbij belastingopbrengst verloren gaat. In dit verband kunnen twee vormen van handhaving worden genoemd, preventieve handhaving en handhaving achteraf. De handhaving achteraf is kenmerkend voor de omzetbelasting, waarbij de ondernemer zelf de te betalen belasting berekent, deze vermeldt op zijn aangiftebiljet en vervolgens uit eigen beweging voldoet aan de belastingdienst. De belastingdienst kan vervolgens via de haar ter beschikking staande controlebevoegdheden nagaan of de ondernemer het juiste bedrag aan belasting heeft voldaan. Net als bij de administratieve eenvoud voor de ondernemer geldt dat het waarborgen van goede controlemogelijkheden niet alleen binnen de regels voor de plaats van levering en plaats van dienst, hoeft plaats te vinden. Controlemogelijkheden kunnen ook worden gewaarborgd door informatie-uitwisseling tussen lidstaten en lidstaten en derde landen. In paragraaf 3.5.4.2 waar de handhaving achteraf wordt besproken, zal dan ook aandacht worden besteed aan deze informatie-uitwisseling. Naast het bieden van goede mogelijkheden voor controle achteraf moet de gekozen verdeling van heffingsbevoegdheden tevens geen misbruik, fraude of ongewenst gebruik van de wet- en regelgeving in de hand werken. Het systeem als zodanig dient dus waarborgen te bevatten die ongewenst gebruik, misbruik en fraude kunnen tegengaan. Er kan dan worden gesproken van preventieve handhaving. De vormen van ongewenst gebruik, misbruik en fraude en de mogelijkheden om die reeds in regels voor de plaats van dienst en plaats van levering te bestrijden, worden besproken in paragraaf 3.5.4.3.

#### 3.5.4.2 *Handhaving achteraf; de btw-controle*

Zoals in paragraaf 3.5.4.1 is besproken is de handhaving achteraf in de vorm van een btw-controle in de omzetbelasting een belangrijk instrument. Bij het verdelen van heffingsbevoegdheden dient dus in acht te worden genomen dat het voor de belastingdienst goed controleerbaar moet zijn of het juiste btw-bedrag wordt



voldaan. Net als bij de administratieve eenvoud voor ondernemers kunnen de controlemogelijkheden ook worden gewaarborgd buiten de regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst om via informatie-uitwisseling tussen lidstaten.

Om vast te stellen of een prestatie belastbaar is, waar deze belastbaar is en hoeveel belasting er moet worden betaald, zal een aantal gegevens moeten worden verzameld. Wanneer we kijken naar de kwalificatie van de verrichte prestatie (vormt deze een levering of een dienst, waar is deze voor de regels voor de plaats van levering of dienst belast, geldt een vrijstelling of verlaagd tarief?) kan deze het beste worden beoordeeld door het land op wiens grondgebied de prestatie plaatsvindt.<sup>119</sup> Deze heeft het beste zicht op de aard van de prestatie die wordt verricht. Daarbij moet worden bedacht dat het mogelijk is dat wanneer één prestatie bestaat uit verscheidene onderdelen deze op het grondgebied van verscheidene landen kan worden verricht. Zo kan bijvoorbeeld een belastingadviseur een bespreking met zijn cliënt voeren in België, zijn advies schrijven in Nederland en vervolgens het advies opsturen naar zijn cliënt in België. Toch zal Nederland in dit geval het meeste zicht hebben op de aard van de prestatie die wordt verricht. In Nederland wordt het belangrijkste element van de prestatie, het schrijven van het advies, verricht. Kijken we naar de beoordeling van het btw-ondernemerschap dan kan deze het beste worden gemaakt door het land waar de ondernemer is gevestigd. Aangenomen moet worden dat een ondernemer de meeste prestaties verricht vanuit de inrichting of de inrichtingen in het land waar hij is gevestigd. Dit land zal dan het beste kunnen nagaan of sprake is van een duurzame deelname aan het economische verkeer. Ook zal de ondernemer in de landen waar hij is gevestigd een uitgebreide administratie voeren. Toch kan het land waar de prestatie wordt verricht ook aan de hand van bijvoorbeeld de handelsnaam van de onderneming, de aard van de prestatie die wordt geleverd, de hoeveelheid prestaties die worden geleverd en het feit dat de ondernemer beschikt over een btw-identificatienummer van een andere lidstaat nagaan dat sprake is van btw-ondernemerschap. Andersom is het voor het land waar de ondernemer is gevestigd mijns inziens lastiger om na te gaan welke prestaties de ondernemer in een ander land verricht. Weliswaar zal hij in het land van vestiging zijn boekhouding bijhouden, maar dat betekent nog niet dat het land kan nagaan of de desbetreffende ondernemer ook al zijn prestaties in een ander land aangeeft en de aard van deze prestaties correct aangeeft. Om die reden dient naar mijn mening vanuit het oogpunt van handhaving achteraf de voorkeur worden gegeven aan heffing in het land waar de prestatie feitelijk plaatsvindt. Een dergelijke plaats is mijns inziens bij iedere prestatie aan te wijzen omdat, door de aflevering van de prestatie aan de afnemer, van het verrichten van de

119. Vgl. E.E.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 81.

prestatie richting de buitenwereld blijkt.<sup>120</sup> Afhankelijk van de aard van de prestatie zal een dergelijke plaats uiteraard wel meer of minder eenvoudig aanwijsbaar zijn.

Kijken we naar de regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst dan zien we een aantal situaties waarin wordt aangeknoopt bij de plaats waar de prestatie feitelijk wordt verricht. Genoemd kunnen worden leveringen in het algemeen (zowel die waarbij de goederen worden verzonden of vervoerd als die waarbij dat niet het geval is), installatieleveringen en de diensten vermeldt in art. 47 tot en met 49, 53 tot en met 56, eerste lid, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Voor diensten wordt echter ook aangesloten bij de plaats waar de leverancier is gevestigd (art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)), de plaats waar de afnemer is gevestigd (art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) en de plaats waar het feitelijk gebruik van de dienst plaatsvindt (art. 59ter btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Ervan uitgaande dat een dienstverrichter een groot deel van zijn prestaties verricht vanuit zijn zetel van bedrijfsuitoefening en/of vaste inrichting, neemt ook dit aanknopingspunt het waarborgen van handhaving achteraf in acht. Daar komt nog bij dat ook de belastingautoriteiten van het land waar de ondernemer is gevestigd, zoals hiervoor beschreven, veel informatie over deze ondernemer beschikbaar zullen hebben. Voor wat betreft heffing in het land waar de afnemer is gevestigd, geldt dat in geval het gaat om prestaties aan ondernemers een verleggingsregeling geldt. Heffing vindt dan plaats bij de ondernemer aan wie de prestatie wordt verricht. Deze regeling voorkomt dat de ondernemer die de prestatie verricht zich in een ander land moet registreren voor de btw en zorgt ervoor dat de belastingautoriteiten controle kunnen uitoefenen bij een in eigen land gevestigde ondernemer in plaats van een in het buitenland gevestigde ondernemer. Wel is het zo dat wanneer de prestatie op het grondgebied van een ander land wordt verricht (bijvoorbeeld het land waar de dienstverrichter is gevestigd of nog een ander land), het voor het land waar de prestatie belastbaar is moeilijker is na te gaan wat de aard van de prestatie is. De regeling voor afstandsverkopen beoogt misbruik te voorkomen en heffing in het land van verbruik te laten plaatsvinden. Voor wat betreft de levering aan niet-belastingplichtigen geldt geen verleggingsregeling. Kennelijk weegt dit beginsel zwaarder dan het waarborgen van de controlemogelijkheden en zijn de lidstaten aangewezen op de informatie-uitwisseling met elkaar.<sup>121</sup> Hetzelfde geldt voor diensten die belast zijn daar waar het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie plaatsvinden.

120. Bij het verrichten van een dienst langs elektronische weg is bijvoorbeeld een plaats van verzending aan te wijzen als plaats waar de prestatie feitelijk plaatsvindt.

121. Zie ook Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, Derde verslag overeenkomstig artikel 14 over de uitvoering van Verordening (EEG), nr. 218/92 van de →

Naast waarborging van goede controlemogelijkheden via de gekozen regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst, kunnen controlemogelijkheden ook worden gewaarborgd door informatie-uitwisseling tussen de lidstaten en wederzijdse administratieve bijstand. Mijns inziens kan informatie-uitwisseling en wederzijdse administratieve bijstand wel bijdragen aan de waarborging van goede controlemogelijkheden en kunnen zij daar waar één van de andere uitgangspunten zwaarder weegt, ervoor zorgen dat de mogelijkheid tot controle wordt gewaarborgd, maar kan het nooit op zichzelf de controlemogelijkheden voldoende waarborgen. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de in 2000 geconstateerde tekortkomingen op het gebied van nationale btw-controle. In het verslag van de Europese Commissie worden de volgende tekortkomingen geconstateerd:

1. Btw-controle vindt nog steeds op zuiver nationale basis plaats, terwijl fraudeurs internationaal handelen.
2. Btw-controle vindt plaats met middelen die niet toereikend zijn voor de nieuwe controletaken die meer internationaal georiënteerd zijn.
3. Er wordt een lage prioriteit gegeven aan intracommunautair handelsverkeer. Zuiver nationale prioriteiten gaan voor.
4. Er worden weinig middelen besteed aan btw-controles.

Tevens constateert de Europese Commissie in 2000 dat er nog maar weinig informatie-uitwisseling plaatsvindt tussen de lidstaten op basis van een specifiek verzoek daartoe op grond van art. 5 van de destijds geldende verordening voor de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen. De Europese Commissie vermoedt dat dit komt doordat de belastingambtenaren constateren dat de informatie niet tijdig binnenkomt om bruikbaar te kunnen zijn bij de controle.<sup>122</sup> Hoewel uiteraard in de loop der tijd een en ander kan veranderen en ook de in 2000 geldende verordening inmiddels is vervangen, kan mijns inziens niet worden verwacht dat inmiddels een daadwerkelijke ommekeer heeft plaatsgevonden. Het is nog steeds van belang om het waarborgen van goede controlemogelijkheden in belangrijke mate plaats te laten vinden via de regels die de heffingsbevoegdheden verdelen, de regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst.

→ Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw) en Vierde verslag overeenkomstig artikel 12 van Verordening (EEG, Euratom), nr. 1553/89 betreffende de procedures voor de invordering en de controle van de btw, COM (2000), 28 def., blz. 9.

122. Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, Derde verslag overeenkomstig artikel 14 over de uitvoering van Verordening (EEG), nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw) en Vierde verslag overeenkomstig artikel 12 van Verordening (EEG, Euratom), nr. 1553/89 betreffende de procedures voor de invordering en de controle van de btw, COM (2000), 28 def., blz. 5, 6 en 24.

### 3.5.4.3 *Preventieve handhaving; voorkoming van ongewenst gebruik, misbruik en fraude*

Naast controle achteraf dienen de regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst ook waarborgen te bevatten waarmee ongewenst gebruik, misbruik en fraude worden voorkomen. In de btw kan onderscheid worden gemaakt tussen een aantal vormen waarbij men geheel of gedeeltelijk aan belastingheffing tracht te ontkomen. Eén van deze vormen is toegestaan, de andere twee niet. De eerste vorm van geheel of gedeeltelijk voorkomen van belastingheffing kan worden bestempeld als belastingontwijking. Een ondernemer kan er bijvoorbeeld voor kiezen om een handeling die er toe leidt dat hij geen recht heeft op aftrek van voorbelasting niet te verrichten en in plaats daarvan een andere handeling te verrichten. Een dergelijke situatie komt aan de orde in de in paragraaf 2.3.2 besproken zaak BLP.<sup>123</sup> Indien BLP er voor had gekozen om in plaats van het verkopen van aandelen een lening aan te trekken, zou zij recht hebben gehad op aftrek van voorbelasting die zij bij het verkopen van de aandelen nu niet heeft. Het Hof van Justitie oordeelt dat een ondernemer zich bij zijn keuze tussen vrijgestelde en belaste handelingen kan laten leiden door een reeks van factoren, waaronder fiscale overwegingen in verband met het btw-stelsel. Het kiezen voor een andere handeling mede gebaseerd op fiscale overwegingen is dus toegestaan. Indien een belastingplichtige de keuze heeft tussen twee handelingen is hij niet verplicht die handeling te kiezen die de overheid het meeste geld oplevert.<sup>124</sup> Dit betekent echter niet dat deze gedragingen wenselijk zijn. Zo is het de ondernemer toegestaan zich mede om btw-redenen ergens anders te vestigen, maar dit kan wel ongewenst zijn, omdat daardoor heffing in het land van verbruik en land van besteding minder goed kan worden benaderd. Indien het toegestane gebruik dat de ondernemer maakt van de btw-wetgeving ongewenst is, zal in het vervolg van deze paragraaf worden gesproken over ongewenst gebruik.

Een tweede vorm van geheel of gedeeltelijk voorkomen van belastingheffing is misbruik van recht. Bij misbruik van recht maakt een belastingplichtige gebruik van de hem ter beschikking staande regels om zo op kunstmatige wijze een belastingbesparing te realiseren. Het gaat hierbij – in tegenstelling tot bij belastingontwijking – om handelingen waarvoor de belastingplichtige niet zou hebben gekozen wanneer hij de belastingbesparing daarmee niet had kunnen realiseren. Hij verkrijgt dan een voordeel dat op grond van de Unieregeling niet aan hem toekomt. Belastingbesparing moet het wezenlijke doel van de ondernemer zijn die deze handeling verricht. Over deze vorm van misbruik oordeelt het Hof van Justitie dat de Unieregeling niet zo ruim mag worden toegepast, dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die

123. HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94, VN 1995, blz. 3030 (BLP).

124. HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, BNB 2006/170 (Halifax), r.o. 73.

niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het Unierecht toegekende voordelen onverschuldigd te verkrijgen.<sup>125</sup>

Een derde vorm van geheel of gedeeltelijk 'voorkomen' van belastingheffing is daadwerkelijke btw-fraude. De ondernemer maakt dan geen gebruik van de bestaande Unieregeling om op die wijze een belastingvoordeel te behalen, maar voldoet de door hem verschuldigde belasting op basis van deze Unieregeling in het geheel niet. Dat deze vorm van het 'voorkomen' van belastingheffing niet is toegestaan moge duidelijk zijn.

Uit het bovenstaande volgt dat de regels voor de plaats van levering en de plaats van dienst niet zodanig hoeven te worden ingericht dat zij bij de keuze die een ondernemer maakt niet van enige invloed zijn. De ondernemer mag zich bij de keuze die hij maakt tussen twee handelingen onder meer laten leiden door fiscale overwegingen. Echter indien het gaat om twee soortgelijke handelingen, moeten daaraan wel dezelfde btw-gevolgen worden verbonden (zie paragraaf 2.3.2). Toch kan ook in deze situatie ongewenst gebruik van de btw-regels optreden. Een voorbeeld is de in paragraaf 3.5.2.2 genoemde mogelijkheid om personenvervoersdiensten te belasten in het land van vertrek. Dit kan ertoe leiden dat ondernemers vertrekken vanuit een lidstaat met een gunstig tarief of een derde land. Anders lijkt het te zijn wanneer de ondernemer zich enkel laat leiden door fiscale motieven of wanneer fiscale motieven het wezenlijke doel zijn. Er kan dan sprake zijn van misbruik van recht. Om ongewenst gebruik van de btw-wetgeving zo min mogelijk in de hand te werken, lijkt de plaats waar de consument de gekochte goederen en diensten verbruikt het meest gunstige aanknopingspunt. Uiteraard kan ook de consument er belang bij hebben om ervoor te zorgen dat heffing plaatsvindt in een land met een lager tarief, maar dan zal de consument het goed of de dienst in een ander land moeten gaan gebruiken. Dat dan minder belasting is verschuldigd, zal daar vaak niet tegen op wegen. Ook heffing in het land waar de prestatie wordt verricht of de consument woont of is gevestigd, lijkt om dezelfde reden vanuit het oogpunt van voorkoming van misbruik een gunstig aanknopingspunt. Om belasting te kunnen ontwijken dient de ondernemer dan de plaats waar hij zijn prestatie verricht te verleggen en dat kan bijvoorbeeld leiden tot verlies van klandizie respectievelijk de consument dient zijn woonplaats te verleggen wat vanuit persoonlijke motieven vaak niet wenselijk is. Ter voorkoming van fraude is het van belang om ervoor te zorgen dat er goed toezicht mogelijk is op de activiteiten van ondernemers. Zo is fraude makkelijker voor prestaties die ondernemers in het buitenland verrichten, maar in eigen land moeten aangeven. Het land van vestiging kan moeilijker controleren

125. HvJ Halifax, reeds aangehaald, r.o. 69.

welke prestatie een ondernemer in het buitenland verricht. Ook de verleggingsregeling kan bijdragen aan het voorkomen van fraude. De afnemer geeft dan de btw aan en brengt deze over het algemeen tegelijk weer in aftrek. Hij is dan per saldo geen btw verschuldigd en daarmee is het gevaar dat hij de verschuldigde btw niet voldoet ook uitgesloten.

#### 3.5.4.4 *Waarborgen van controle en de woon- en vestigingsplaats*

In paragraaf 3.5.4.2 is heffing in het land waar een prestatie wordt verricht als meest nuttig aanknopingspunt genoemd gezien vanuit de handhaving achteraf. Voor het voorkomen van ongewenst gebruik van de btw-wetgeving is dit de plaats waar het verbruik plaatsvindt. Vanuit het perspectief van de handhaving achteraf is een invulling van het vestigingsplaatsbegrip in de btw gebaseerd op de plaats waar de ondernemer economische activiteiten verricht, zijn prestaties levert, het meest wenselijk. Niet alleen kan het land van vestiging dan controleren of de ondernemer de juiste regels, tarief, vrijstelling enzovoorts toepast, maar ook of hij recht heeft op aftrek van voorbelasting wanneer hij prestaties afneemt. Ook vanuit het oogpunt van de voorkoming van fraude, misbruik en ongewenst gebruik van btw-regelgeving is de plaats waar de prestaties worden verricht een goed aanknopingspunt. Hoewel het mogelijk is dat een ondernemer zijn economische activiteiten verplaatst naar een ander land om van een gunstiger regime te profiteren ligt dit minder voor de hand dan wanneer voor de invulling van de vestigingsplaats wordt aangeknoopt bij bijvoorbeeld de plaats waar het bestuur wordt uitgeoefend of de statutaire zetel is gevestigd. Het bestuur en de statutaire zetel kunnen over het algemeen zonder verlies van klandizie worden verplaatst, terwijl dit bij de plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten verricht regelmatig niet het geval zal zijn (zie ook paragraaf 3.4.2).

### 3.5.5 *Flexibiliteit*

#### 3.5.5.1 *Flexibiliteit als uitgangspunt bij de verdeling van heffingsbevoegdheden*

Een volgend uitgangspunt dat voor de verdeling van heffingsbevoegdheden en voor de invulling van de regels voor de plaats van dienst van belang is, is flexibiliteit. Een gekozen verdeling dient in zekere mate bestand te zijn tegen technologische en maatschappelijke ontwikkelingen. Uit het voorstel voor een Richtlijn tot wijziging van de regels voor de plaats van dienst blijkt onder meer dat de tot 1 januari 2010 geldende hoofdregel, heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd, inmiddels door de technologische en maatschappelijke ontwikkelingen is achterhaald. De regeling zorgt er niet meer in de

meeste gevallen voor dat heffing plaatsvindt in het land van verbruik.<sup>126</sup> Ook een regeling die geldt voor specifiek genoemde diensten is weinig flexibel. Vooral niet wanneer deze is gebaseerd op een Europese richtlijn en wijzigingen door alle lidstaten moeten worden goedgekeurd. Indien na verloop van tijd diensten worden verricht die veel gemeenschappelijk hebben met de in die bepaling genoemde diensten en in de wijze van heffing die geldt voor de genoemde diensten zouden moeten delen, kunnen zij niet hetzelfde worden behandeld, omdat zij niet staan genoemd.<sup>127</sup> Vanuit het oogpunt van flexibiliteit zou een algemene regeling die aansluit bij heffing in het land van verbruik naar mijn mening het meest ideaal zijn. Er wordt dan aangesloten bij het verbruik zelf in plaats van een criterium dat heffing in het land van verbruik moet benaderen (zoals heffing in het land waar de dienstverrichter of de afnemer is gevestigd) of fictief heffing in het land van verbruik veronderstelt (heffing in het land waar het vervoermiddel aan de afnemer ter beschikking wordt gesteld, art. 56, eerste lid, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Ongeacht welke technologische ontwikkelingen plaatsvinden er zal altijd verbruik zijn en dit verbruik zal men via de omzetbelasting willen belasten. Een algemene regeling is noodzakelijk zodat diensten waaraan bij het tot stand komen van een bijzondere regeling voor bepaalde diensten niet is gedacht of waaraan men niet heeft kunnen denken, omdat de vorm van dienstverlening pas later is ontstaan, hetzelfde worden belast als de diensten waar men wel aan heeft gedacht en die soortgelijk zijn. Ook een algemene regeling gebaseerd op heffing in het land van besteding kan vanuit het oogpunt van flexibiliteit worden gehanteerd. Er zullen altijd bestedingen moeten worden gedaan om te kunnen verbruiken.

#### 3.5.5.2 Flexibiliteit en woon- en vestigingsplaats

Voor wat betreft de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de btw zijn naar mijn mening vanuit het oogpunt van flexibiliteit verscheidene aanknopingspunten geschikt. Zo zou bijvoorbeeld aangesloten kunnen worden bij de plaats van waaruit de ondernemer zijn economische activiteiten, zijn prestaties, verricht. Deze prestaties vormen het heffingsobject in de omzetbelasting en zullen ook ongeacht wat de toekomst ons brengt blijven bestaan. We zullen altijd blijven consumeren. Ook zal altijd leiding moeten worden gegeven aan ondernemingen. Een invulling van het begrip vestigingsplaats waarbij wordt aangeknoopt bij de plaats waar het bestuur zijn bestuurstaken uitoefent, kan daarom de toets van de flexibiliteit doorstaan. Hetzelfde geldt mijns inziens bovendien voor criteria als inschrijving bij de gemeente of Kamer van Koophandel ervan uitgaande dat de overheidsinstanties op de hoogte willen blijven van de aanwezigheid van ondernemers in hun

126. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 2.

127. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 2.

land en op die wijze ook degenen die met die ondernemers zaken doen in zekere mate bescherming willen bieden.

### 3.6 De ondernemer als afnemer

In de paragrafen 3.3 tot en met 3.5 is voornamelijk aandacht besteed aan transacties tussen ondernemer en consument. In de omzetbelasting innen ondernemers de omzetbelasting voor de overheid. De omzetbelasting die andere ondernemers hen berekenen, kunnen zij in principe in aftrek brengen. Bij transacties tussen ondernemers hoeft dan ook in principe niet de vraag te worden gesteld welk land het meeste recht heeft de belasting te heffen. De belasting die een ondernemer aan een andere ondernemer in rekening brengt, komt in principe niet in de schatkist terecht. Bij transacties tussen ondernemers zou dus wellicht een ander heffingsaanknopingspunt en daarmee een andere invulling de woon- en vestigingsplaats in de btw kunnen worden gehanteerd. Voor een ondernemer kan de btw in principe door de aftrek van voorbelasting ook niet leidinggevend zijn wanneer hij kiest bij welke ondernemer in welk land hij zijn goederen en diensten aanschaft. Hij zal slechts kijken naar wie hem de beste prijs kan bieden voor de door hem gewenste diensten onder de voor hem geldende voorwaarden. Daarbij zij echter opgemerkt dat zolang de teruggaafprocedure voor buitenlandse btw gecompliceerd en tijdrovend is, de vraag of op een product binnenlandse of buitenlandse btw drukt toch bepalend kan zijn voor de vraag bij wie de afnemer zijn goed koopt.<sup>128</sup> Vanuit dat oogpunt kan een regeling die aanknoopt bij de vestigingsplaats van de afnemer/ondernemer toch wenselijk zijn.

128. Uit een in de Europese Unie gehouden tax survey uit 2004 blijkt dat 92,3% van de kleine en middelgrote ondernemingen en 86,1% van de grote ondernemingen problemen ondervinden bij het terugvragen van btw op basis van de Achtste Richtlijn. Een geschatte 79,7% van de kleine en middelgrote ondernemingen en 53,5% van de grote ondernemingen hebben op enig moment geen btw teruggevraagd vanwege de complexiteit en lengte van de procedure (European Tax Survey, reeds aangehaald, blz. 83). Ook een onderzoek van de OESO bevestigt de problemen met het terugvorderen van buitenlandse btw. 72% van de ondernemers die de enquête hebben ingevuld verklaart tot op zekere hoogte problemen te hebben met de teruggaafprocedure voor buitenlandse btw. De grootste problemen bestaan uit de communicatie met de buitenlandse belastingautoriteiten en de termijn waarbinnen terug te vorderen btw wordt uitbetaald. De helft van de ondervraagden heeft op een gegeven moment geen btw-teruggaafverzoeken ingediend, omdat dit gelet op de hoogte van de bedragen en de administratieve lasten niet de moeite was. De helft van de ondervraagden vraagt 50% of minder van de buitenlandse btw in andere landen terug. Een kwart vraagt minder dan 25% van de buitenlandse btw in andere landen terug. 61,2% van de ondervraagden is in de Unie gevestigd (VAT/GST Relief for foreign businesses: the state of play. A business and government survey, February 2010 OECD, Prepared by the Committee on Fiscal Affairs, blz. 20 en 22). In haar conclusie in de zaak Heger stelt Advocaat-generaal Sharpston, wanneer zij de kwestie vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud bekijkt, dat de teruggaafprocedure op basis van de Achtste Richtlijn omslachtig is, in de praktijk misschien meer omslachtig (afhankelijk van de omstandigheden van het geval) dan een btw-registratie in meer dan →



Doordat een ondernemer btw-aangifte doet in eigen land, komt toepassing van verleggingsregeling in beeld als methode om btw-registraties en voldoening van btw door de presterende ondernemer in een ander land dan zijn eigen land (dat van de afnemer) te voorkomen. Dit vormt ook de verklaring waarom met ingang van 1 januari 2010 heffing in het land van de afnemer wel mogelijk is als de afnemer een belastingplichtige is, maar niet wanneer de afnemer een niet-belastingplichtige is. De verleggingsregeling brengt meer eenvoud met zich dan het één-loket-systeem (besproken in paragraaf 3.5.2.3). Een ondernemer die een prestatie verricht in een land waar hij niet is gevestigd, moet nagaan of zijn afnemer een belastingplichtige of een andere persoon is waarop de verleggingsregeling van toepassing is. Hij hoeft niet langer na te gaan of zijn prestatie in het desbetreffende land belast of vrijgesteld is, welk tarief van toepassing is enzovoorts. Om de verleggingsregeling vanuit het oogpunt van eenvoud goed te laten werken, zal het voor de leverancier op eenvoudige wijze moeten zijn na te gaan of zijn afnemer een belastingplichtige is of niet. Soms blijkt dit uit de aard van de afgenomen goederen of diensten of de hoeveelheid die wordt afgenomen. Ook kan de leverancier verzoeken om een btw-identificatienummer van de afnemer. Ter bevordering van de administratieve eenvoud zou op een eenvoudige manier te controleren moeten zijn of dit btw-identificatienummer ook bij de desbetreffende afnemer hoort. Als bezwaar tegen toepassing van de verleggingsregeling wordt genoemd dat het inbreuk maakt op een van de basisbeginselen van de btw, namelijk de gefractioneerde betaling.<sup>129</sup> Uiteraard is het zo dat wanneer veelvuldig gebruik wordt gemaakt van de verleggingsregeling per schakel in de productieketen niet meer noodzakelijk daadwerkelijk een btw-bedrag wordt voldaan. Indien de belastingplichtige recht op aftrek heeft, zal hij bij toepassing van de verleggingsregeling de verschuldigde btw direct als voorbelasting in aftrek brengen. Het doet echter geen afbreuk aan het principe van een btw-stelsel dat in iedere schakel btw is verschuldigd over de prijs van het geleverde goed of de geleverde dienst onder aftrek van btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Er is nog steeds btw verschuldigd in iedere schakel. De verschuldigdheid is echter gelegen bij een andere persoon. Ook is het in principe niet zo dat er een wijziging optreedt in de cash flow en belastingopbrengst van lidstaten indien de aangifteperioden van een dienstverrichter en

→ één lidstaat (Conclusie van Advocaat-generaal Sharpston van 7 maart 2006, zaak C-166/05, VN 2006/47.14 (Heger), punt 44). Inmiddels is de Achtste Richtlijnprocedure vervangen door een nieuwe, maar daarmee vergelijkbare procedure, te vinden in Richtlijn 2008/9/EG en geïncorporeerd in de btw-richtlijn in art. 170 e.v. btw-richtlijn. De procedure is versimpeld doordat ondernemers elektronisch teruggaafverzoeken kunnen indienen in eigen land. De beslissing op het verzoek en de betaling loopt nog wel via de lidstaat van teruggaaf zelf. Omdat het elektronisch indienen van teruggaafverzoeken nog niet soepel verloopt, is van een versimpeling en een tijdsbesparing op dit moment nog geen sprake.

129. Strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel in het kader van de interne markt, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europese Parlement van 7 juni 2000, COM (2000), 348 def., blz. 15.

zijn afnemer gelijk zijn. Indien de verleggingsregeling niet van toepassing zou zijn, zou de leverancier zich in die lidstaat moeten registreren en aangifte doen. In de aangifteperiode waarin hij de verschuldigde btw voldoet, zal zijn afnemer de btw terugvragen. In het geval waarin de aangiftetijdvakken van leverancier en afnemer van elkaar afwijken, zal echter wel een financieringsvoor- of nadeel kunnen optreden voor de lidstaat. Dit kan echter mijns inziens niet als argument worden gebruikt om uitgebreidere toepassing van de verleggingsregeling af te wijzen. Indien de lidstaat een financieringsvoordeel heeft, is sprake van een oneigenlijk voordeel. Het gaat om btw die niet door de belastingplichtige afnemer moet worden gedragen. Een eventueel financieringsnadeel voor een land wordt juist door de verleggingsregeling voorkomen. Een ander voordeel van toepassing van de verleggingsregeling is dat het btw-fraude tegengaat. De verleggingsregeling wordt dan ook toegepast om btw-fraude tegen te gaan, bijvoorbeeld art. 12, vierde lid, Wet OB 1968 jo. art. 24b Uitvoeringsbesluit OB 1968.<sup>130</sup>

Bij prestaties tussen belastingplichtigen is ook de controle door de belastingdienst eenvoudiger uit te oefenen. Tegenover een voldoening van belasting staat over het algemeen een aftrek van diezelfde belasting. De belastingdienst kan bij de ene belastingplichtige op iets stuiten wat het vermoeden geeft dat een andere belastingplichtige op onjuiste wijze aangifte heeft gedaan of bij een ondernemer gegevens opvragen om te controleren of een andere ondernemer op juiste wijze btw-aangifte heeft gedaan.

De hiervoor genoemde gedachten dat de vraag welk land het meest gerechtigd is om belasting te heffen en het waarborgen van de mededinging niet relevant is voor transacties tussen belastingplichtigen gaat niet op wanneer we te maken hebben met een vrijgestelde ondernemer. Deze kan geen voorbelasting in aftrek brengen. Daarom kan hij zich wel laten leiden door de omzetbelasting wanneer hij goederen of diensten inkoopt. Bij toepassing van een vrijstelling eindigt in tegenstelling tot bij een niet-ondernemer de transactieketen niet. Een vrijgestelde ondernemer wordt dan ook niet als eindconsument beschouwd.<sup>131</sup> Zijn activiteit vormt een belastbare prestatie die is vrijgesteld van btw-heffing. In zoverre neemt de vrijgestelde ondernemer dan ook een bijzondere positie in in de omzetbelasting. Bij toepassing van een vrijstelling mag een land dat eigenlijk recht heeft om btw te heffen deze belasting niet heffen omdat een vrijstelling geldt. Dat heeft tot gevolg dat de belasting op aan deze ondernemer in rekening gebrachte transacties niet in aftrek kan worden gebracht. Het land dat gerechtigd zou zijn btw te heffen wanneer geen vrijstelling zou gelden, kan

130. Vgl. Verzoeken van Oostenrijk en Duitsland voor toepassing van de verleggingsregeling ter bestrijding van btw-fraude, Mededeling van de Commissie aan de Raad overeenkomstig artikel 27, lid 3, van Richtlijn 77/388/EEG COM (2006), 404 def.

131. HvJ 1 april 1982, zaak 89/81, BNB 1982/311 (Hong-Kong Trade), r.o. 9.

ook geen aanspraak maken op heffing over de door de vrijgestelde ondernemer betrokken diensten, ook al berekent de vrijgestelde ondernemer de niet aftrek-bare voorbelasting door in de prijs van zijn vrijgestelde prestaties. Op de door de vrijgestelde ondernemer afgenomen goederen en diensten zijn de btw-regels van toepassing zoals deze voor dergelijke goederen en diensten gelden ongeacht of de afnemer wel of geen recht op aftrek van voorbelasting heeft.

In beginsel gelden voor de transacties tussen ondernemers en ondernemers en consumenten dezelfde regels voor wat betreft toepassing van bijvoorbeeld vrijstelling of tarief. Juist op het punt van de verdeling van heffingsbevoegdheden blijken verschillen te bestaan tussen transacties tussen ondernemers en ondernemers en consumenten. Zo zijn ondernemers verplicht een intracom-munautaire verwerving aan te geven wanneer zij goederen van een onder-nemer uit een andere lidstaat betrekken of wanneer zij goederen die hun eigendom zijn overbrengen van de ene naar de andere lidstaat. In de lidstaat van verzending wordt geen btw geheven door toepassing van een vrijstelling met recht op aftrek van voorbelasting, in Nederland toepassing van het nultarief. Ook voor de meeste diensten aan ondernemers geldt met ingang van 1 januari 2010 dat zij belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd, terwijl voor diensten aan consumenten de hoofdregel is blijven gelden dat heffing plaatsvindt in het land van de dienstverrichter. Het aangeven van intracommunautaire verwervingen en heffing over de meeste diensten aan ondernemers in het land van de afnemer, is uitvloeisel van de gedachte dat men wil heffen in het land van verbruik.<sup>132</sup> Idealiter zou men ook voor levering van goederen en diensten aan consumenten heffing in het land van aankomst van de goederen respectievelijk heffing in het land van de afnemer willen. Omdat het niet gewenst is de btw van de consument te heffen, zou dit betekenen dat leveranciers en dienstverrichters zich in meer landen dan nu het geval is, moeten registreren voor de btw en aangifte moeten doen. Ook dit wordt onwenselijk geacht.

Indien men niet wenst dat ondernemers bij elke transactie moeten bepalen of hun afnemer een ondernemer of niet-ondernemer is, is men in een btw-systeem gedwongen om transacties tussen ondernemers en ondernemers en consumenten op gelijke wijze te behandelen. Bij elke transactie moet heffing

132. Zie bijvoorbeeld Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 3: "Alle diensten aan belastingplichtigen zouden moeten worden belast op de plaats van verbruik. Bedrijven gebruiken de aan hen verleende diensten om goederen of andere diensten te produceren, waarin de kosten van de eerstgenoemde diensten zijn inbegrepen. Er zou dus terecht kunnen worden gesteld dat de plaats van verbruik voor de meeste, zo niet alle diensten de plaats is waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, omdat daar immers de diensten worden verbruikt."

dan worden toegewezen aan het land dat men het meest gerechtigd acht btw te heffen van de betrokken afnemer. Ondernemers kunnen dan steeds dezelfde regels toepassen en het is dan gegarandeerd dat op de transacties tussen ondernemer en consument steeds de gewenste btw-regels worden toegepast. Zoals hiervoor beschreven bestaat juist op het punt van de regels voor de plaats van dienst sinds 1 januari 2010 en door de intracommunautaire verwerving een onderscheid tussen transacties tussen ondernemers en ondernemers en consumenten. Om die reden is een gelijke behandeling van transacties tussen ondernemers en ondernemers en consumenten op het punt van de toepassing van de regels voor de plaats van levering en plaats van dienst mijns inziens niet aan de orde. Wanneer het gaat over transacties tussen ondernemers hoeft met het principe dat heffing moet plaatsvinden in het land van verbruik en het land van besteding geen rekening te worden gehouden. Bij de andere uitgangspunten kan rekening worden gehouden met de hiervoor in deze paragraaf besproken verschillen tussen transacties tussen ondernemers en ondernemers en consumenten. Slechts voor een kleine groep personen/niet-ondernemers die intracommunautaire verwervingen moeten aangeven en/of op grond van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) met belastingplichtigen worden gelijkgesteld voor de toepassing voor de regels voor de plaats van dienst, is heffing in het land van verbruik en land van besteding wel gewenst. Het betreft de personen met een ondernemersdeel en niet-ondernemersdeel voor diensten die zij afnemen met hun niet-ondernemersdeel en rechtspersonen die per jaar voor meer dan € 10.000 goederen verwerven uit andere lidstaten of ervoor hebben gekozen intracommunautaire verwervingen aan te geven ook al overschrijden zij de drempel van € 10.000 niet. Zij zijn eindverbruikers. Omdat zij wel beschikken over een btw-identificatienummer is toepassing van de verleggingsregeling bijvoorbeeld wel mogelijk als waarborg voor de administratieve eenvoud. Anderzijds zal het, omdat zij geen recht hebben op aftrek van voorbelasting, wel uitmaken of zij goederen of diensten kopen van ondernemers in eigen land of een ander land. Ook voor vrijgestelde ondernemers is, zoals hiervoor beschreven, van belang bij wie zij hun diensten kopen. Hoewel de positie van de niet-ondernemer of het niet-ondernemersdeel van een persoon met een ondernemers- en niet-ondernemersdeel niet vergelijkbaar is met die van ondernemers, is een vergelijking met personen die niet zijn geregistreerd voor de btw door de btw-identificatie van deze personen ook niet op zijn plaats. Er kan worden gezocht naar alternatieve oplossingen voor deze groep personen. Daarbij dient wel bedacht te worden dat volgens gegevens van het CBS 32% van de btw-opbrengst in Nederland (cijfers 2008) door vrijgestelde ondernemers en niet-ondernemers wordt opgebracht.<sup>133</sup>

133. Btw groeit in 40 jaar uit tot de belangrijkste belasting, Persbericht van het CBS van 2 juni 2008, te vinden op [www.CBS.nl](http://www.CBS.nl).

Hoewel naar mijn mening de hiervoor besproken uitgangspunten anders kunnen worden ingevuld voor transacties tussen ondernemers dan voor transacties tussen ondernemers en consumenten, dient rekening te worden gehouden met het feit dat de btw-richtlijn wel van een gelijke behandeling uitgaat. Om in dit onderzoek een antwoord te krijgen op de probleemstellingen dat in de praktijk toepasbaar is in het licht van de geldende btw-regelgeving, zal moeten worden uitgegaan van de gelijke behandeling van transacties tussen ondernemers en transacties tussen ondernemers en consumenten. De vraag of een ander antwoord mogelijk is op de probleemstellingen indien het gaat om transacties tussen ondernemers zal echter bij de diverse te bespreken onderwerpen zeker aan bod komen.

### 3.7 De uitgangspunten in de regels voor de plaats van dienst

#### 3.7.1 Inleiding

In de voorgaande paragrafen zijn een aantal uitgangspunten besproken die bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting van belang zouden moeten zijn. In deze paragraaf wordt onderzocht in hoeverre deze uitgangspunten ook als zodanig aan de orde zijn gesteld bij de verdeling van heffingsbevoegdheden nu en in het verleden bij de regels voor de plaats van dienst.

#### 3.7.2 *Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden; heffing in het land van verbruik*

In tegenstelling tot mijn constatering in paragraaf 3.3.3.4 dat zowel een heffing in het land van verbruik als in het land van besteding een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden oplevert, gaat de (communaautaire) wetgever uit van de gedachte dat heffing in het land van verbruik het meest ideaal is. Ook de OESO gaat daar vanuit (zie paragraaf 3.7.8). In met name oudere wet- en regelgeving komt het principe dat heffing plaats dient te vinden in het land van verbruik expliciet in de tekst van wet- of regelgeving tot uitdrukking. Zo bepaalde art. 5, tweede lid, onderdeel e, Wet OB 1954 dat andere dan de onder art. 5, tweede lid, onderdeel a tot en met d<sup>134</sup> genoemde prestaties belast waren op de plaats waar degene aan wie de dienst werd bewezen woonde of

134. Onderdeel a bepaalt voor prestaties met betrekking tot onroerende zaken dat zij belast zijn in het land waar de onroerende zaak zich bevindt. Onderdeel b bepaalt dat de verhuur van een goed is belast op de plaats waar van het goed gebruik wordt gemaakt. Onderdeel c bepaalt dat het vervoer van personen belast is daar waar de feitelijke handeling van het vervoer wordt verricht. Onderdeel d bepaalt dat prestaties van tussenpersonen, prestaties bestaande uit het openbaar maken van gegevens en het herstellen of behandelen van goederen belast is op de plaats waar de ondernemer zijn prestatie of het belangrijkste deel van zijn prestatie verricht.

was gevestigd, tenzij deze niet in Nederland woonde of was gevestigd, maar wel het genot van de prestatie in Nederland had. Als plaats van de prestatie gold dan de plaats waar de ondernemer zijn prestatie of het belangrijkste deel van zijn prestatie verrichtte. Hoewel diensten aan personen die in Nederland woonden, maar waarvan zij het genot hadden buiten Nederland op grond van art. 5, tweede lid, onderdeel e, Wet OB 1954 toch belast waren in Nederland werden deze diensten in de praktijk niet belast.<sup>135</sup> Ook in de Tweede Richtlijn komt de vraag naar waar het verbruik van een dienst plaatsvindt rechtstreeks tot uitdrukking in de tekst van de richtlijn. Art. 6, derde lid, Tweede Richtlijn bepaalde namelijk dat als plaats van dienst gold de plaats waar van de verleende dienst of het verhuurde voorwerp gebruik werd gemaakt of waar het overgedragen of verleende recht werd uitgeoefend. Deze regeling waren lidstaten op grond van art. 6, tweede lid, Tweede Richtlijn alleen verplicht toe te passen voor een aantal in bijlage B genoemde diensten.<sup>136</sup> Ook in de Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) vinden we het verbruik van een prestatie expliciet in de wettekst terug. Op grond van art. 6, tweede lid, onderdeel a en b, Wet OB 1968 (tekst 1968) waren prestaties verricht door een ondernemer die in Nederland woonde of was gevestigd respectievelijk prestaties die vanuit een vaste inrichting in Nederland werden verricht, belast in Nederland. Indien echter het genot van de prestatie in een ander land dan Nederland plaatsvond, gold op grond van Tabel II, post b, 5, Wet OB 1968 (tekst 1968) een nultarief.

Met ingang van 1979 is de plaats waar het verbruik plaatsvindt alleen nog relevant bij toepassing van de regeling van thans art. 59bis btw-richtlijn. Door deze bepaling mogen lidstaten diensten die op grond van de toepassing van de reguliere regels voor de plaats van dienst zijn belast buiten de Unie in hun land

135. C.P. Tuk, *Wetgeving op de omzetbelasting*, Deventer-Antwerpen, Kluwer, 1959, blz. 235.

136. Het gaat om:

- “1) de overdracht van octrooien, van fabrieks- en handelsmerken en van soortgelijke rechten, alsmede het verlenen van licenties inzake deze rechten;
- 2) andere dan in art. 5, tweede lid, onderdeel d, bedoelde werkzaamheden betrekking hebbende op roerende lichamelijke zaken en verricht voor belastingplichtigen;
- 3) de diensten welke er op gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus welke op de uitvoering van het werk toezicht houden;
- 4) diensten op het gebied van de commerciële reclame;
- 5) het vervoer en de opslag van goederen, alsmede bijkomende diensten;
- 6) de verhuur van roerende lichamelijke zaken aan belastingplichtigen;
- 7) het ter beschikking stellen van personeel aan belastingplichtigen;
- 8) op technisch, economisch of wetenschappelijk gebied: de diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs en planningsbureaus, alsmede soortgelijke diensten;
- 9) de nakoming van een verbintenis, bestaande uit het geheel of gedeeltelijk niet uitoefenen van een bedrijfswerkzaamheid of van een in deze lijst genoemd recht;
- 10) de diensten van expediteurs, makelaars, handelsagenten en andere zelfstandige tussenpersonen, voor zover zij betrekking hebben op de levering of de invoer van goederen of op de in deze lijst genoemde diensten.”

belasten wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie daarvan op hun grondgebied plaatsvindt. Anderzijds mogen zij diensten die op grond van de toepassing van de reguliere regels voor de plaats van dienst zijn in hun land belast in hun land buiten de heffing laten wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie van deze diensten plaatsvindt buiten de Unie. De gedachte van heffing in het land waar van de dienst gebruik werd gemaakt of waar een recht wordt uitgeoefend, zoals die gold onder de Tweede Richtlijn, heeft men in de Zesde Richtlijn bewust verlaten, omdat toepassing van de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd eenvoudiger toepasbaar zou zijn en interpretatiemoeilijkheden zou voorkomen over waar van een dienst gebruik wordt gemaakt en waar een recht wordt uitgeoefend.<sup>137</sup> Dit betekent echter niet dat men de gedachte van heffing in het land van verbruik heeft losgelaten. Met het nieuwe criterium van heffing in het land van de dienstverrichter beoogde men zoveel mogelijk heffing in het land van verbruik te laten plaatsvinden. Volgens de Europese Commissie was dat in de praktijk ook daadwerkelijk het geval.<sup>138</sup> De door de Europese Commissie beoogde eenvoud en voorkoming van interpretatieproblemen die de regelgeving praktisch meer uitvoerbaar moesten maken, deden dus tevens recht aan de gedachte van heffing in het land van verbruik. Ook aan de huidige regelgeving ligt heffing in het land van verbruik in belangrijke mate ten grondslag. De toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten stelt onder meer:

“Alle diensten aan belastingplichtigen zouden moeten worden belast op de plaats van verbruik. Bedrijven gebruiken de aan hen verleende diensten om goederen of andere diensten te produceren, waarin de kosten van eerstgenoemde diensten zijn inbegrepen. Er zou dus terecht kunnen worden gesteld dat de plaats van verbruik voor de meeste zo niet alle diensten de plaats is waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, omdat daar immers de diensten worden verbruikt.”<sup>139</sup>

“Ook bij diensten aan niet-belastingplichtigen of eindverbruikers zou het algemene beginsel in acht moeten worden genomen dat zulke diensten belastbaar zijn op de plaats waar het werkelijke verbruik plaatsvindt. In tegenstelling tot de levering van diensten aan belastingplichtigen is het bij diensten aan eindverbruikers nog belangrijker om de plaats van verbruik

137. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 12.

138. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 2 en 3.

139. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 3.

vast te stellen, omdat deze BTW niet in aftrek kan worden gebracht en dus deel uitmaakt van de inkomsten van de lidstaat.<sup>140</sup>”

Naast heffing in het land van verbruik, kan tevens de wens van de communautaire wetgever worden genoemd om diensten waarvan het verbruik in de Unie plaatsvindt in de Unie te belasten. De regeling voor telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten verricht door buiten de Unie gevestigde ondernemers aan niet-belastingplichtigen die het werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie van die diensten in de Unie hebben evenals de regeling voor langs elektronische weg verrichte diensten van buiten de Unie gevestigde ondernemers aan niet-belastingplichtigen die binnen de Unie zijn gevestigd, vormen een uitwerking van deze gedachte.<sup>141</sup>

In geval de plaats waar het verbruik plaatsvindt, expliciet in de tekst van wet- of regelgeving wordt genoemd als aanknopingspunt om te bepalen waar een dienst is belast, is de vraag hoe moet worden bepaald waar dit verbruik plaatsvindt. Volgens Reugebrink is het verbruiken van een dienst in Nederland het hebben van het genot van deze dienst in Nederland. Het genot van een prestatie vindt niet zozeer daar plaats waar de prestatie zijn economisch nut afwerpt, maar waar de prestatie wordt afgenomen. In de omzetbelasting wordt een dienst door de enkele afname al verbruikt. Ook een prestatie die geen nut afwerpt voor de afnemer, bijvoorbeeld een ontwerp van een architect, dat waardeloos blijkt te zijn, wordt belast.<sup>142</sup> Ten aanzien van de toepassing van art. 5, tweede lid, onderdeel e, Wet OB 1954 heeft de Tariefcommissie driemaal uitspraak gedaan. De eerste uitspraak betreft een Nederlandse ondernemer die zich tegenover een Belgische ondernemer verplicht om zich te onthouden van het vervaardigen en verkopen van bepaalde goederen in België en Nederland. Op basis van het feit dat in Nederland de verkoopmogelijkheden van de Nederlandse ondernemer en daarmee zijn omzet toeneemt, komt de Tariefcommissie tot de conclusie dat de Belgische ondernemer hier in Nederland het genot van de prestatie heeft.<sup>143</sup> De andere twee uitspraken betreffen beide een situatie waarin een bepaald onderzoek wordt verricht en een rapport wordt uitgebracht. In beide gevallen oordeelt de Tariefcommissie dat het ter kennis brengen van het rapport het essentiële bestanddeel van de prestatie uitmaakt

140. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 4.

141. Zie vierde overweging van de considerans van Richtlijn 1999/95/EG van de Raad van 17 juni 1999, PbEG 1999, L 29, blz. 14 e.v. en Toelichting op het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2002/38/EG wat betreft de toepassingsduur van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook radio- en televisieomroepdiensten, COM (2006), 210 def., blz. 2 en 3.

142. J. Reugebrink, Het genot van een prestatie, WFR 1961, blz. 47 en 48. Aldus ook Van Ooijen noot bij TC 29 januari 1963, nr. 91180, BNB 1963/89.

143. TC 7 oktober 1957, nr. 85300, BNB 1958/48.



en dat dit ter kennis brengen geschiedt door de bezorging van het rapport bij de afnemers. Aangezien deze in het buitenland zijn gevestigd, vindt het genot van de prestatie niet in Nederland plaats.<sup>144</sup>

Volgens de Nederlandse wetgever vindt de werkelijke exploitatie van een goed plaats daar waar de dienst wordt genoten.<sup>145</sup> Van Hilten vergelijkt de verschillende taalversies en komt tot de conclusie dat het gebruikscriterium niet in alle taalversies hetzelfde is omschreven. De Nederlandse en Franse taalversie spreken van 'gebruik en de exploitatie' respectievelijk 'utilisation et exploitation effective', terwijl de Duitse taalversie spreekt van 'Nutzung oder Auswertung' en de eisen dus niet cumulatief stelt. De Engelse versie sluit vervolgens niet aan bij de exploitatie, maar slechts bij het gebruik/genot ('use and enjoyment'). Op basis van het feit dat de bepaling beoogt te voorkomen dat een potentiële afnemer door de btw-heffing in de keuze van zijn leverancier wordt beïnvloedt, leidt zij af dat het bij gebruik en exploitatie gaat om de activiteit van de afnemer. Daarnaast geeft zij aan dat het criterium tot interpretatieproblemen leidt. Zij stelt zich de vraag waar een dienst op het gebied van de reclame plaatsvindt: in het land waar degene is gevestigd voor wie de reclame wordt gemaakt of in het land waar de advertentie in de krant verschijnt.<sup>146</sup> In de zaak Athesia Druck benadrukt het Hof van Justitie dat het werkelijk verbruik en de werkelijke exploitatie van reclamediensten het land is van waaruit de reclameboodschappen worden verspreid. Bij Italiaanse media, zoals in de zaak Athesia Druck, zal dit Italië zijn.<sup>147</sup>

In zijn uitspraak opgenomen in BNB 2000/130<sup>148</sup> heeft de Hoge Raad zich uitgesproken over het criterium werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie. In deze zaak gaat het om een in Nederland gevestigde houdstermaatschappij. Haar enige activiteit is het houden van 11,5% van de aandelen in B A.G. te Zwitserland. Voor het beheer van deze aandelen maakt zij gebruik van een bankinstelling in Zwitserland. Deze bankinstelling brengt belanghebbende fees in rekening.

Hof Den Haag geeft aan dat het werkelijk gebruik plaatsvindt, waar de dienst daadwerkelijk wordt genoten. Het Hof vervolgt door te overwegen dat nu belanghebbende in Nederland is gevestigd de diensten daadwerkelijk in Nederland zijn genoten.

De Hoge Raad stelt echter dat het werkelijk gebruik plaatsvindt daar waar de afnemer de diensten afneemt. Omdat de effecten waarop de diensten betrekking hadden zich in Zwitserland bevonden ten tijde van het verrichten van de

144. TC 29 januari 1963, nr. 91180, BNB 1963/89 en TC 12 maart 1963, nr. 92260, BNB 1963/196.

145. Kamer II, vergaderjaar 1989-1990, 21 463, nr. 3 (MvT), blz. 4.

146. M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 235.

147. HvJ 19 februari 2009, zaak C-1/08, VN 2009/11.19 (Athesia Druck), r.o.; 29 en 30.

148. HR 5 januari 2000, nr. 32 957, BNB 2000/130.

diensten, heeft de afname van de diensten in Zwitserland plaatsgevonden. De diensten zijn dus niet belast in Nederland.

### 3.7.3 Neutraliteit

Naast de gedachte van heffing in het land van verbruik en de administratieve eenvoud heeft ook het neutraliteitsbeginsel, in de zin dat de regels voor de plaats van dienst de mededinging niet mogen verstoren, aandacht gekregen. Zo werd voor de diensten genoemd in bijlage B van de Tweede Richtlijn (besproken in paragraaf 3.7.2) een verplichte regeling voor de plaats van dienst voorgeschreven, omdat bij deze diensten uit onderzoek was gebleken dat de kostprijs van deze diensten werd doorberekend in de goederenprijzen. Destijds konden belastingplichtigen nog geen btw van een andere lidstaat terugvorderen. Het was dus van belang dat op deze diensten btw drukte van het land waar de goederenleveranciers waren gevestigd. Anders zou cumulatie van belasting ontstaan.<sup>149</sup>

Een ander goed voorbeeld waarin het neutraliteitsbeginsel aan de orde komt is dat van kop-staartvervoer. Vanaf 1996 tot en met 2009 werd kop-staartvervoer behandeld als intracommunautair goederenvervoer. Bij kop-staartvervoer gaat het om vervoer dat aan het intracommunautair goederenvervoer vooraf gaat of dat daarop volgt. Het gaat daarbij om vervoer dat binnen het grondgebied van een lidstaat plaatsvindt. Voordat kop-staartvervoer als intracommunautair goederenvervoer werd aangemerkt, werd deze dienst belast in het land waar het vervoer plaatsvond. Intracommunautair goederenvervoer daarentegen was belast in het land waar het vervoer aanvangt. Indien de afnemer een btw-identificatienummer verstrekke van een ander land dan het land van vertrek, vond heffing in het land plaats dat dat btw-identificatienummer aan deze afnemer had toegekend. De heffing werd daarbij verlegd naar de afnemer indien de dienstverrichter niet in het land dat het btw-identificatienummer heeft toegekend aan de afnemer was gevestigd. Omdat btw-heffing bij intracommunautair goederenvervoer kon worden verlegd en bij kop-staartvervoer heffing in het land waar het vervoer feitelijk geschiedt, plaatsvond, zou de afnemer kunnen overwegen het gehele traject door één vervoerder te laten verrichten. Heffing over het hele traject kon dan immers plaatsvinden in het land dat hem zijn btw-identificatienummer had toegekend. Ondernemers die alleen het kop- of staartvervoer verrichten, konden dus niet op gelijke wijze handelen als ondernemers die het gehele traject verzorgen. De Memorie van Toelichting geeft het volgende voorbeeld:

149. Toelichting op het voorstel voor een Tweede Richtlijn, onderdeel van zittingsdocumenten 51/1965-1966, blz. 12, de vijfde considerans van de Tweede Richtlijn en het zogenaamde ABC-rapport, blz. 30 en 31.

“Stel dat bijvoorbeeld een Engelse ondernemer goederen wil laten vervoeren van Rotterdam naar Marseille en een voorkeur heeft voor vervoer over het traject Rotterdam-Breda door een Nederlandse vervoerder en voor het traject Breda-Marseille door een Franse vervoerder. Het Frans bedrijf hoeft dan voor het (intracommunautaire) traject geen btw te berekenen aan de Engelse afnemer (de heffing wordt naar de afnemer verlegd), de Nederlandse ondernemer zou dat voor het Nederlandse traject Rotterdam-Breda wel moeten omdat het dan een binnenlands traject betreft. De Engelse ondernemer kan die belasting weliswaar terugvragen maar daarmee is zoals gezegd enige tijd gemoeid. Dit leidt tot een financieringsnadeel voor de Engelse afnemer hetgeen er op zijn beurt toe kan leiden dat het Engelse bedrijf het hele vervoer toewijst aan de Franse ondernemer.<sup>150</sup>”

Inmiddels is de regeling voor kop-staartvervoer niet meer nodig. Goederenvervoersdiensten aan belastingplichtigen worden met ingang van 1 januari 2010 belast in het land waar de afnemer is gevestigd.

Ook de wijziging van de regels voor telecommunicatiediensten en langs elektronische weg verrichte diensten en radio- en televisieomroepdiensten met ingang van 1 januari 2015<sup>151</sup> bevordert de neutraliteit. Op dit moment zijn alleen telecommunicatiediensten, langs elektronische weg verrichte diensten en radio- en televisieomroepdiensten van buiten de Unie gevestigde ondernemers aan niet-belastingplichtigen binnen de Unie belast in het land waar het werkelijke gebruik en werkelijke exploitatie van die diensten plaatsvindt (telecommunicatie en radio- en televisieomroepdiensten) of het land waar de niet-belastingplichtige woont of is gevestigd (langs elektronische weg verrichte diensten). Diensten die door binnen de Unie gevestigde dienstverrichters worden verricht aan niet-belastingplichtigen zijn belast daar waar de dienstverrichter is gevestigd. Indien een dienstverrichter uit Amerika een telecommunicatiedienst verricht aan een Nederlandse particulier vindt heffing dus in Nederland plaats, terwijl een dienst van een zelfde dienstverrichter uit Luxemburg belast is in Luxemburg. Met ingang van 1 januari 2015 gaat voor binnen de Unie gevestigde dienstverrichters dezelfde regeling gelden als voor buiten de Unie gevestigde dienstverrichters. Met ingang van 1 januari 2015 zijn dus zowel de Amerikaanse als de Luxemburgse dienstverrichter Nederlandse btw verschuldigd.<sup>152</sup>

150. Kamer II, vergaderjaar 1995-1996, 24 466, nr. 3 (MvT), blz. 5.

151. Richtlijn 2008/8/EG.

152. Toelichting op het gewijzigd voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 14.

### 3.7.4 Administratieve eenvoud

Hoewel heffing in het land van verbruik altijd de wens is geweest van de (communaux) wetgever erkent ook deze van meet af aan de gedachte dat de belastingwetgeving praktisch uitvoerbaar moet zijn. De administratieve eenvoud staat echter nooit op zich. Men tracht tot heffing in het land van verbruik te komen, terwijl de regeling ook praktisch uitvoerbaar moet zijn.<sup>153</sup> Kunnen heffing in het land van verbruik en administratieve eenvoud eerst nog hand in hand gaan en leiden tot één hanteerbaar aanknopingspunt (dit was het geval onder de Zesde Richtlijn, zie paragraaf 3.5.2.1), thans is dit niet meer het geval. Daarbij wordt, zo is gebleken in paragraaf 3.5.2.2, heffing in het land van verbruik voorop gesteld en staat de administratieve eenvoud wat op het tweede plan. De administratieve eenvoud wordt echter niet vergeten. Zo is heffing in het land van verbruik, dat wordt bereikt door aan te sluiten bij de vestigingsplaats van de afnemer, bij ondernemers mogelijk, omdat heffing kan worden verlegd naar de afnemer. In geval van diensten aan niet-belastingplichtigen is dit zonder bijvoorbeeld een één-loket-systeem niet mogelijk. De Europese Commissie stelt dan ook:

“Ofschoon de toepassing van de algemene regel dat belasting wordt geheven op de plaats waar de klant is gevestigd of zijn woonplaats heeft, beter zou aansluiten bij het beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik, zou dit op dit ogenblik ook tot grote praktische problemen leiden. Van eindverbruikers kan redelijkerwijs niet worden verwacht dat zij zelf de BTW aangeven (d.w.z. de verleggingsregeling toepassen) over diensten die zij in een andere lidstaat hebben betrokken om deze te verbruiken waar zij gevestigd of woonachtig zijn. Het alternatief zou erin bestaan dat dienstverrichters verplicht worden zich in iedere lidstaat van verbruik te registreren met het oog op de inning van de belasting en de overmaking ervan aan de lidstaat waar de niet-belastingplichtige gevestigd of woonachtig is. Dit zou evenwel heel wat bijkomende administratieve lasten voor ondernemers creëren, wat niet wenselijk is.”<sup>154</sup>

Daar waar de administratieve eenvoud dus niet in voldoende mate is gewaarborgd, wordt afstand gedaan van het criterium dat heffing in het land van verbruik het beste benadert en wordt gezocht naar een ander criterium dat eveneens recht doet aan de gedachte dat heffing moet plaatsvinden in het land van verbruik, maar anderzijds ook de administratieve eenvoud waarborgt.

153. Zie bijvoorbeeld Kamer II, vergaderjaar 1951-1952, 2602, nr. 3 (MvT), blz. 25 en Kamer II, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 6 (MvA), blz. 62.

154. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 15.

De Nederlandse wetgever formuleert dit als volgt:

“Het doel van de wijzigingen is dat de belasting in principe wordt geheven op de plaats van het verbruik, tenzij dit leidt tot extra verplichtingen voor ondernemers en belastingdiensten die als onevenredig, omslachtig of onpraktisch worden beschouwd.<sup>155</sup>”

### 3.7.5 *Rechtszekerheid*

De rechtszekerheid komt vooral tot uitdrukking in de regels voor de plaats van dienst zoals die met ingang van 1 januari 2010 gelden. Zo zorgt art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) ervoor dat de dienstverrichter uit kan gaan van de regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen als zijn afnemer over een btw-identificatienummer beschikt en niet hoeft te controleren of zijn dienst wordt gebruikt voor een activiteit van de afnemer waarvoor hij al dan niet belastingplichtig is. Wel moet de dienstverrichter nagaan of zijn diensten zijn bestemd voor het persoonlijk gebruik van de ondernemer/afnemer of zijn personeel. In dat geval is art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) namelijk niet van toepassing. Vermoedelijk wordt met deze bepaling een gelijke behandeling beoogd ongeacht of diensten voor persoonlijk gebruik worden ingekocht via de onderneming respectievelijk de onderneming van de werkgever dan wel als particulier.<sup>156</sup> De Nederlandse wetgever merkt hierover het volgende op:

“Ondernemers die diensten verrichten aan andere ondernemers zullen zich ervan moeten vergewissen dat hun afnemer handelt als ondernemer. Daarbij dient de ondernemer bij afnemers binnen de EU te beschikken over het door dezen aan hem bekend gemaakte BTW-identificatienummer waaronder die ondernemer de dienst afneemt. Voorts dient de ondernemer die de dienst verricht in de zin van het redelijke voldoende te hebben gedaan om vast te stellen of zijn afnemer al dan niet een ondernemer is die valt onder de toepassing van artikel 6, eerste lid.<sup>157</sup>”

Wanneer een afnemende ondernemer beschikt over een btw-identificatienummer behoeft de ondernemer die de dienst verricht dit in beginsel niet steeds te controleren. Echter wanneer laatstbedoelde ondernemer gerede

155. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 3 (MvT), blz. 2.

156. Zie voor een uitgebreidere toelichting op deze uitzondering W.D. Kastelein en M.M.W.D. Merckx, Btw-pakket deel 2, Nieuwe hoofdregels en verleggingsregeling, Btw-bulletin 2008, nr. 9, blz. 5 en 6 en M.M.W.D. Merckx, Enkele beschouwingen over de toepassing van de nieuwe hoofdregel voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen, TFO 2009, blz. 127 en 128.

157. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 7.

twijfel heeft of zou moeten hebben over de ondernemersstatus van zijn afnemer dient hij het opgegeven btw-identificatienummer wel te verifiëren.<sup>158</sup>

Wanneer een dienst verricht wordt voor een ondernemer uit een derde land of voor een kleine of vrijgestelde ondernemer uit een ander land aan wie ingevolge de nationale bepalingen van die lidstaat geen btw-identificatienummer is verstrekt, is art. 6, eerste lid, Wet OB 1968 van toepassing indien de ondernemer zich er voldoende van heeft verzekerd, bijvoorbeeld aan de hand van een verklaring van de belastingdienst van de lidstaat van de afnemer, dat zijn afnemer een ondernemer is.<sup>159</sup>

De nieuwe bepaling van art. 214, eerste lid, onderdeel d, btw-richtlijn verplicht de lidstaten overigens om een btw-identificatienummer toe te kennen aan ieder die diensten betreft van ondernemers uit een andere lidstaat, ter zake waarvan die ondernemer als afnemer de belasting verschuldigd wordt. Ingeval een afnemende ondernemer uit een ander lidstaat aldaar nog niet over een btw-identificatienummer beschikt, dient de lidstaat van vestiging van die ondernemer hem daarvan uiterlijk 1 januari 2010 te hebben voorzien. In het geval de afnemende ondernemer op dat moment toch nog niet beschikt over een btw-identificatienummer dient de ondernemer die de dienst verricht zich anderszins van het ondernemerschap van zijn afnemer te vergewissen.<sup>160</sup> Tevens moet de dienstverrichter met ingang van 1 januari 2010 vaststellen waar zijn afnemer is gevestigd.

Ook bij de uitzonderingen op de hoofdregels voor de plaats van dienst zoals die met ingang van 1 januari 2010 luiden, vinden we de rechtszekerheid terug. Zo wordt ten aanzien van art. 47 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) voor diensten met betrekking tot onroerende zaken gesteld dat de regeling vrij duidelijk is.<sup>161</sup> Bij de regeling van art. 55 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) voor restaurant- en cateringdiensten wordt vermeld dat dienstverrichters door deze regeling niet hoeven na te gaan of zij met een belastingplichtige of niet-belastingplichtige afnemer te maken hebben.<sup>162</sup> Indien deze diensten namelijk onder de hoofdregel vallen zouden diensten aan belastingplichtigen belast zijn in het land waar de belastingplichtige is gevestigd en diensten aan niet-belastingplichtigen waar de dienstverrichter zelf is gevestigd, vaak het land waar het restaurant of de catering zich bevindt.

158. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 7.

159. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 7.

160. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 7.

161. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 7.

162. Toelichting op het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 7 en 8 en toelichting op het gewijzigd voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 11.

### 3.7.6 *Waarborgen van controle*

Ook het waarborgen van de controle, het ervoor zorgen dat de verschuldigde belastingopbrengst in de schatkist terecht komt waar deze thuis hoort, is vooral tot uitdrukking gekomen bij de vormgeving van de regels voor de plaats van dienst zoals die met ingang van 1 januari 2010 gelden. De Europese Commissie vreest daarbij voornamelijk dat dienstverrichters proberen de plaats van dienst te verleggen naar een land met een gunstig tarief of een vrijstelling of naar buiten de Unie. Zo heeft de Europese Commissie bijvoorbeeld overwogen om voor bemiddelingsdiensten aan niet-belastingplichtigen af te stappen van de uitzondering van heffing in het land waar de handeling waarbij wordt bemiddeld is belast. Heffing vindt dan plaats in het land waar degene die bemiddelt is gevestigd. Omdat bemiddelaars weinig uitrusting nodig hebben, vreest de Commissie dat bemiddelaars hun vestigingsplaats kunnen verleggen naar een land met een gunstig tarief of een land buiten de Unie.<sup>163</sup> Voor vervoersdiensten (personenvervoer en ander dan intracommunautair goederenvervoer voor niet-belastingplichtigen) heeft men overwogen om heffing plaats te laten vinden in het land van vertrek. De Europese Commissie verwacht echter dat vervoerders dan hun reizen op een ander punt beginnen om belastingheffing te verminderen of te vermijden.<sup>164</sup> In de regeling van art. 53 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn ten opzichte van de tekst uit de oude regeling voor de plaats van dienst onderwijs- en wetenschappelijke activiteiten toegevoegd, omdat zij op afstand kunnen worden verricht. Toepassing van de hoofdregel voor niet-belastingplichtigen zou ertoe kunnen leiden dat aanbieders van deze diensten zich verplaatsen naar lidstaten met gunstigere tarieven of naar een land buiten de Unie.<sup>165</sup> Hiermee stelt de Europese Commissie mijns inziens impliciet dat de plaats waar de activiteit materieel wordt verricht de plaats is waar de afnemer de onderwijsdienst in ontvangst neemt. Opgemerkt zij ten slotte dat de door de Europese Commissie gesignaleerde mogelijkheden om belasting te verminderen of te vermijden tevens in strijd zijn met het neutraliteitsbeginsel. Belastingheffing zou de plaats waar een ondernemer zich vestigt alsmede de plaats waar hij zijn vervoersdienst laat aanvangen niet mogen beïnvloeden.

### 3.7.7 *Flexibiliteit*

Over flexibiliteit wordt als uitgangspunt bij de totstandkoming van de regels voor de plaats van dienst niet expliciet gesproken. Wel heeft men geconstateerd

163. Toelichting op het gewijzigd voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 15.

164. Toelichting op het gewijzigd voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 10 en 11.

165. Toelichting op het gewijzigd voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def., blz. 13.

dat de limitatieve opsomming in art. 56 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009) onvoldoende flexibiliteit heeft. Diensten die redelijkerwijs onder dit artikel zouden moeten vallen, werden belast volgens de hoofdregel voor de plaats van dienst, omdat zij niet expliciet in deze bepaling zijn genoemd. Ook samengestelde diensten die componenten van de in art. 56 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009) genoemde diensten bevatten, werden op grond van de hoofdregel in de heffing betrokken. De nieuwe regels voor de plaats van dienst kennen voor diensten aan belastingplichtigen één hoofdregel met een beperkt aantal uitzonderingen. Daardoor zijn de nieuwe regels beter bestand tegen maatschappelijke en technologische ontwikkelingen. Voor diensten aan niet-belastingplichtigen gelden nog steeds vele uitzonderingen, waardoor deze regels minder bestand zijn tegen dergelijke ontwikkelingen.

### 3.7.8 De uitgangspunten volgens de OESO

Ook in internationaal verband bestaat aandacht voor de plaats waar heffing van btw over diensten en de overdracht van onlichamelijke zaken zou moeten plaatsvinden. Volgens de OESO dienen de volgende zaken te worden verzekerd wanneer het gaat om de regels voor de plaats van dienst:

- “International neutrality is maintained.
- Compliance by businesses involved in these supplies is kept as simple as possible.
- Clarity and certainty are provided for both business and tax administrations.
- The costs involved in compliance and administering the tax are minimal.
- Barriers to fraud and other abuses are sufficiently robust.”<sup>166</sup>

Ook hierin zien wij de besproken uitgangspunten terug. Volgens de OESO moeten diensten worden belast conform de wetgeving van het land van consumptie. Omdat het ondoenlijk is om de daadwerkelijke plaats van consumptie vast te stellen gebruiken landen aanknopingspunten die de daadwerkelijke plaats van consumptie benaderen.<sup>167</sup> Op deze aanknopingspunten en welke zouden moeten worden gehanteerd gaat de OESO niet in. De OESO geeft ook alleen maar richtlijnen. Zij stelt dat de locatie van de afnemer kan worden vastgesteld wanneer de identiteit van de afnemer bekend is. De ‘business agreement’ kan de dienstverrichter, de afnemer en de belastingdienst behulpzaam zijn bij het bepalen wat de aard van de dienst is en wat de identiteit van de betrokken partijen is. Een ‘business agreement’ definieert de OESO als “Business agreements consist of the elements that identify the parties to a supply and the

166. OECD International VAT/GST Guidelines. International Trade in Services and Intangibles: Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, 1 February to 30 June 2010, Working Party No. 9 on Consumption Taxes OECD, blz. 3.

167. OECD International VAT/GST Guidelines. International Trade in Services and Intangibles: Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, 1 February to 30 June 2010, Working Party No. 9 on Consumption Taxes OECD, blz. 7.



rights and obligations with respect to that supply. They are generally based on mutual understanding". De 'business agreement' kan schriftelijk zijn, maar ook mondeling of via elektronische weg worden gevormd.<sup>168</sup>

### 3.8 Samenvattend

Voor een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden vormt het baatbeginsel een goed uitgangspunt. Op basis van dit baatbeginsel zijn heffing in het land van verbruik en heffing in het land van besteding het meest ideaal. Op basis van het baatbeginsel kan geen keuze worden gemaakt tussen deze landen en zou heffing aan beide landen moeten worden toegewezen wanneer de consument een goed koopt in een ander land dan waar hij het verbruikt. Vanuit het neutraliteitsbeginsel is heffing in het land van verbruik wenselijk. Alleen op die manier kan worden verzekerd dat de consument vrij is om goederen en diensten te kopen en de leverancier vrij is zijn producten aan te bieden daar waar de economische voorwaarden het gunstigst zijn. De woonplaats van de consument kan als alternatief voor heffing in het land van verbruik worden gehanteerd, maar moet dan wel worden aangevuld met een regeling die goederen en diensten die in het buitenland worden geconsumeerd vrijstelt en andersom, goederen en diensten die in het binnenland door buitenlanders worden geconsumeerd belast. Vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud voor de ondernemer is heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd het meest ideale aanknopingspunt. Heffing van btw is dan beperkt tot één land of wanneer een ondernemer in verscheidene landen een inrichting heeft gevestigd tot die landen waarin de ondernemer een inrichting heeft, landen waarvan hij de taal spreekt en de regels kent. De administratieve eenvoud voor de ondernemer blijkt wat op het tweede plan te staan. Administratieve problemen die ontstaan als gevolg van toepassing van bijvoorbeeld het principe van heffing in het land van verbruik, moeten worden opgelost via de verleggingsregeling en het één-loket-systeem. Het rechtszekerheidsbeginsel staat in de weg aan een heffing die zeer nauwkeurig bij de heffing in het land van verbruik aansluit. Voor een leverancier is het moeilijk vast te stellen waar een consument een goed verbruikt en indien het gaat om goederen of diensten die langdurig worden gebruikt, kan het verbruik ook na verloop van tijd, bijvoorbeeld in geval van verhuizing, in een ander land plaatsvinden. Het is voor de leverancier dan niet mogelijk om de omvang van zijn verplichtingen te kennen. Vanuit het oogpunt van controle en de voorkoming van misbruik, fraude en ongewenst gebruik van btw-regelgeving kunnen verschillende aanknopingspunten worden genoemd. Voor wat betreft het uitoefenen van controle ten aanzien van toepassing van de correcte regels voor de plaats van de

168. OECD International VAT/GST Guidelines. International Trade in Services and Intangibles. Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, 1 February to 30 June 2010, Working Party No. 9 on Consumption Taxes OECD, blz. 8-10.

prestatie, het tarief en vrijstellingen kan het land waar de prestatie daadwerkelijk wordt verricht als meest gunstig aanknopingspunt worden genoemd. Vanuit het oogpunt van ongewenst gebruik van btw-regelgeving kunnen het land van verbruik, de woonplaats van de consument en het land waar de prestatie wordt verricht, worden genoemd als mogelijk aanknopingspunt. Om belasting te vermijden zou men in deze gevallen respectievelijk de plaats waar men een goed of dienst verbruikt, de plaats waar men woont of de plaats waar de leverancier de prestatie verricht moeten wijzigen. Vaak wil men een goed op een bepaalde plaats, in eigen land, verbruiken, vanwege persoonlijke omstandigheden op een bepaalde plaats blijven wonen en leidt wijziging van het land waar de prestatie wordt verricht mogelijk tot verlies aan klandizie. Te voorkoming van fraude moeten prestaties die een ondernemer in het buitenland verricht niet in het binnenland in de heffing worden betrokken. Deze moeten worden belast in het land waar de prestaties worden verricht. Ook de verleggingsregeling kan bijdragen aan voorkoming van fraude, omdat per saldo dan geen btw is verschuldigd. Vanuit het oogpunt van flexibiliteit is een algemene regeling die aansluit bij heffing in het land van verbruik het meest ideaal.

In elke paragraaf is tevens aan de hand van de besproken uitgangspunten aangegeven welke invulling van het vestigingsplaatsbegrip in de btw het meest wenselijke is. Schematisch kan dit als volgt worden samengevat:

<b>Uitgangspunt</b>	<b>Aanknopingspunt</b>	<b>Invulling vestigingsplaatsbegrip</b>
Rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden (baatbeginsel)	Land van verbruik en land van besteding.	De plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten verricht. Vanuit het perspectief van heffing in het land van de afnemer/natuurlijk persoon: daar waar zijn persoonlijk leven zich bevindt.

<b>Uitgangspunt</b>	<b>Aanknopingspunt</b>	<b>Invulling vestigings- plaatsbegrip</b>
Neutraliteit	Land van verbruik.	De plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten verricht. Vanuit het perspectief van heffing in het land van de afnemer/ natuurlijk persoon: daar waar zijn persoonlijke leven zich bevindt.
Administratieve eenvoud	Vestigingsplaats(en) van de leverancier. Administratieve eenvoud wordt vooral bereikt door andere regelingen, zoals verleggingsregeling of één-loket-systeem.	De plaats waar het bestuur zich bevindt of de plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten verricht.
Rechtszekerheid	Geen strikte toepassing van heffing in het land van verbruik.	Indien de vestigingsplaats van de dienstverrichter zelf van belang is: plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten verricht, plaats waar het bestuur zich bevindt of meer formele criteria als inschrijving bij de gemeente, Kamer van Koophandel of statutaire zetel. Indien de woon- of vestigingsplaats van de afnemer van belang is: meer formele criteria als inschrijving bij de gemeente, Kamer van Koophandel of statutaire zetel.
Controle	Land waar de prestatie wordt verricht.	De plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten verricht.

Uitgangspunt	Aanknopingspunt	Invulling vestigings- plaatsbegrip
Voorkoming van mis- bruik, fraude en onge- wenst gebruik	Land van verbruik, woonplaats van de con- sument of land waar de prestatie wordt ver- richt. Geen heffing in het binnenland over prestaties die in het buitenland worden ver- richt. Toepassing verleggingsregeling.	De plaats waar de onder- nemer zijn economische activiteiten verricht.
Flexibiliteit	Algemene regeling waarbij heffing plaats- vindt in het land van verbruik of land van besteding.	Plaats waar de onderne- mer zijn economische activiteiten verricht, plaats waar het bestuur zich bevindt of meer for- mele criteria als inschrij- ving bij de gemeente, Kamer van Koophandel of statutaire zetel.

Op grond van het bovenstaande is het niet mogelijk om voor alle transacties tot een conclusie te komen over waar heffing plaats zou moeten vinden. Vaak zullen een groot aantal aanknopingspunten samenvallen. Zo zal bijvoorbeeld de besteding worden gedaan in het land waar de consument woont en het goed wil gaan gebruiken en wordt de prestatie ook aan hem in dit land verricht. Dat heffing dan toekomt aan dit land moge duidelijk zijn. In gevallen waarin de aanknopingspunten echter verschillende richtingen op wijzen zal aan de hand van het karakter van het desbetreffende goed of de desbetreffende dienst een keuze moeten worden gemaakt voor een aanknopingspunt. Dit heeft in principe reeds plaatsgevonden bij de totstandkoming van de uitzonderingen op de hoofdregel voor de plaats van dienst. De hoofdregel voor de plaats van dienst zelf kent de mogelijkheid om per prestatie de keuze te maken voor het land waar de zetel van de bedrijfsuitoefening is gevestigd of het land waar de ondernemer een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit de prestatie wordt verricht of die de prestatie afneemt. Het gaat hierbij om de zogenoemde fiscaal rationele oplossing. Deze zal worden besproken in paragraaf 7.3.2.

Voor wat betreft de invulling van het vestigingsplaatsbegrip blijkt dat de meeste uitgangspunten wijzen in de richting van een invulling die uitgaat

van de plaats waar de ondernemer zijn economische activiteiten uitoefent. Toch heeft het Hof van Justitie in de zaak Planzer Luxembourg<sup>169</sup> aan de primaire vestigingsplaats van de ondernemer, het begrip zetel van bedrijfsuitoefening, een invulling gegeven die juist aanknoopt bij de plaats van waaruit het bestuur wordt uitgeoefend. In paragraaf 7.7.2 zal hieraan aandacht worden besteed.

169. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

## DEEL II

# De invulling van de woon- en vestigingsplaats in het positieve recht

Om rechten en plichten toe te kennen aan personen dienen zij te worden geïdentificeerd. Ook dienen zij voor het recht bereikbaar te zijn en dus dient te worden vastgesteld waar zij kunnen worden bereikt.<sup>1</sup> Zowel de overheid als andere burgers kunnen de betreffende persoon dan op deze plaats bereiken om hun rechten tegenover deze persoon te doen gelden en aan hun verplichtingen ten opzichte van hem te voldoen. Aan de woon- of vestigingsplaats kan een persoon ook rechtstreeks rechten ontlelen, zoals aanspraken op door de Nederlandse overheid en/of lokale overheden getroffen voorzieningen als rechten op uitkeringen, bijvoorbeeld art. 11, eerste lid, Wet Werk en Bijstand. Ook kunnen aan zijn woonplaats rechtstreeks verplichtingen zijn verbonden, zoals de verplichting tot het betalen van belasting. Rechten en verplichtingen kunnen, maar hoeven niet te worden ontleend aan de woon- of vestigingsplaats. Zo mag men bijvoorbeeld stemmen voor de leden van de Staten-Generaal indien men de Nederlandse nationaliteit heeft ongeacht waar men woont, art. B1, eerste lid, Kieswet. Indien men echter zijn werkelijke woonplaats heeft in de Nederlandse Antillen of Aruba, heeft men geen kiesrecht. Ook daarop geldt weer een uitzondering op grond van art. B1, tweede lid, Kieswet. De nationaliteit van natuurlijke personen wordt over het algemeen bepaald op basis van het land waar zij zijn geboren of op basis van de nationaliteit van één of beide ouders.<sup>2</sup> De nationaliteit van een rechtspersoon wordt meestal bepaald door:

1. de staat naar wiens recht zij zijn opgericht (incorporatieleer<sup>3</sup>);
2. de staat waar de rechtspersoon is opgericht;
3. de staat waar de rechtspersoon statutair is gevestigd;
4. de staat waar de leiding van de rechtspersoon haar vestiging heeft; of
5. de staat waar de belangrijkste bedrijfsuitoefening plaatsheeft (theorie van de werkelijke zetel<sup>4</sup>).<sup>5</sup>

1. J.H. Nieuwenhuis, C.J.J.M. Stolker en W.L. Valk (red.), Burgerlijk wetboek. Tekst & Commentaar, Boeken 1, 2, 3, 4 en 5, Deventer, Kluwer, 2009, blz. 21.
2. P.H. Kooijmans, Internationaal publiekrecht in vogelvlucht, Deventer, Kluwer, 2008, blz. 57.
3. E.A. Ariëns, De incorporatie-theorie en de toepassing van Titel 8, Boek 2, BW, TVVS 1995, nr. 10, blz. 246.
4. E.A. Ariëns, a.w., blz. 245.
5. E.A. Brood, De vestigingsplaats van vennootschappen. Enige privaatrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten, Deventer, Kluwer, 1989, blz. 17.

De vestigingsplaats van een rechtspersoon kan derhalve in bepaalde gevallen mede zijn nationaliteit bepalen. Ook het enkele feit dat men zich in een land bevindt kan rechten en/of verplichtingen met zich brengen. Zo zijn strafbare feiten begaan in Nederland door buitenlanders strafbaar en is de Nederlandse strafrechter bevoegd hierover te oordelen op basis van art. 2 Wetboek van Strafrecht. Het feit dat men een vermogensbestanddeel heeft in een bepaald land kan ook rechten en verplichtingen doen ontstaan. Zo wordt bijvoorbeeld over de verkrijging van in Nederland gelegen onroerende zaken en rechten waaraan deze onroerende zaken zijn onderworpen overdrachtsbelasting geheven, art. 2, eerste lid, Wet BRV en worden inkomsten uit deze onroerende zaak voor de Nederlandse inkomstenbelasting in de heffing betrokken, art. 7.1 Wet IB 2001.<sup>6</sup>

Specifiek in de omzetbelasting kan men rechten en verplichtingen hebben in een land zonder dat men in dat land is gevestigd. Belastingplicht voor de omzetbelasting geldt ongeacht de plaats waar men is gevestigd, art. 9 btw-richtlijn. Met de Nederlandse omzetbelastingwet krijgt men echter niet te maken zonder dat er een bepaalde band met Nederland is. Deze band kan worden gevonden in:

1. de plaats waar een bepaald object zich bevindt, bijvoorbeeld art. 5, eerste lid, onderdeel a en b, Wet OB 1968, art. 6b Wet OB 1968 en art. 6g, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010);
2. de woon- of vestigingsplaats van de afnemer, art. 6, eerste lid en art. 6i, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010);
3. de vestigingsplaats van de dienstverrichter, art. 6, tweede lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010);
4. de plaats waar een handeling wordt verricht, bijvoorbeeld art. 6c en 6d Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010); en
5. de plaats waar het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van een prestatie plaatsvindt, art. 6j Wet OB 1968.

Personen kunnen zich op uiteenlopende wijze begeven in het maatschappelijk verkeer van een land. Er kunnen wat dat betreft drie gradaties worden onderscheiden die een steeds oplopende mate van deelname aan het maatschappelijk verkeer worden geacht met zich te brengen:

1. Deelneming aan het plaatselijk verkeer in een land, zonder dat men daar woont of is gevestigd of een nevenvestiging heeft.
2. Deelneming aan het maatschappelijk verkeer in een land door middel van een nevenvestiging, in de vorm van een filiaal of bijkantoor of een gevolmachtigde handelsagent.
3. Deelneming aan het maatschappelijk verkeer, omdat men in dit land zijn woonplaats heeft, zijn zetel en/of middelpunt van zijn bedrijf heeft.<sup>7</sup>

6. Deze inkomsten kunnen bestaan uit inkomsten uit eigen woning, art. 7.1, onderdeel a, Wet IB 2001 of inkomsten uit sparen en beleggen, art. 7.1, onderdeel b, Wet IB 2001.

7. Vgl. E.A. Brood, a.w. 1989, blz. 14.

In het Europese recht worden deze deelnames alle drie erkend en wel de eerste onder het vrije verkeer van goederen of het vrije verkeer van diensten en de tweede en de derde onder het recht van vestiging (zie paragraaf 3.4.2).

In uiteenlopende wet- en regelgeving wordt het verschijnsel dat men in het maatschappelijk verkeer deelneemt door middel van een filiaal, bijkantoor of gevolmachtigde handelsagent erkend en worden aan de nevenvestiging rechten en verplichtingen toegekend die vergelijkbaar zijn met die van in het desbetreffende land woonachtige of gevestigde personen. Zo wordt een werkgever die niet in Nederland woont of is gevestigd, maar in Nederland een vaste inrichting heeft of een in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger heeft met een in Nederland wonende of gevestigde werkgever gelijkgesteld voor de toepassing van art. 3, tweede lid, eerste volzin, Werkloosheidswet. Voor de heffing van inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting wordt de winst van een Nederlandse vaste inrichting van een natuurlijk persoon respectievelijk lichaam in de heffing betrokken op vergelijkbare wijze als de winst van een in Nederland woonachtige natuurlijk persoon of gevestigd lichaam.<sup>8</sup> Omdat zij op dezelfde wijze in de heffing worden betrokken, mogen op grond van het recht van vestiging aan vaste inrichtingen van buitenlandse personen niet de voordelen worden onthouden die wel aan in het binnenland gevestigde personen toekomen.<sup>9</sup>

Indien men de woon- of vestigingsplaats vaststelt op basis van criteria waarbij de plaats waar de feitelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt niet relevant is, bijvoorbeeld door aan te sluiten bij de statutaire vestiging van rechtspersonen, wordt de plaats waar men zijn bedrijf uitoefent vaak eveneens als aanknopingspunt gezien waar men rechten kan doen gelden tegenover de desbetreffende persoon en verplichtingen kan hebben, bijvoorbeeld art. 1:14 BW. Dit dient het maatschappelijk verkeer waarin men toch vaak met het personeel in het kantoor dat de onderneming drijft te maken zal hebben.<sup>10</sup> Een dergelijke vestiging kan in hetzelfde land zijn gelegen als waar de betreffende persoon woont of is gevestigd (bij het vaststellen van de hoofdvestiging kijkt men in dit geval niet naar de plaats waar de feitelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt) of een vestiging zijn die in een ander land is gelegen. Men kan dan op deze plaats op dezelfde wijze rechten doen gelden of aan zijn verplichtingen voldoen jegens deze persoon als men kan op de plaats waar de persoon zijn woon- of vestigingsplaats heeft, zie bijvoorbeeld art. 529, eerste lid en art. 530, eerste lid, Wetboek van Strafvordering. In art. 529, eerste lid, Wetboek van Strafvordering is opgenomen dat kennisgeving van gerechtelijke mededelingen aan een

8. L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, N.H. de Vries en G.W.B. van Westen (red.), *Cursus belastingrecht. Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer, losbladig, paragraaf 7.2.1.A, a. Inleiding.

9. HvJ 28 januari 1986, zaak 270/83, FED 1990/3, blz. 273 (Commissie/Frankrijk, "Avoir Fiscal").

10. Vgl. M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, *Personen- en familierecht, huwelijksvermogensrecht en erfrecht*, Deventer, Kluwer, 2006, blz. 31.



rechtspersoon kan geschieden aan: a) de woonplaats van de rechtspersoon, b) de plaats van het kantoor van de rechtspersoon of c) de woonplaats van één van de bestuurders. Voor vennootschappen onder firma geldt op grond van art. 530, eerste lid, Wetboek van Strafvordering de plaats van het kantoor van de maat- of vennootschap of de woonplaats van één van de aansprakelijke vennoten als plaats waaraan kennisgeving van gerechtelijke mededelingen moet plaatsvinden.

In het vervolg van deel II van dit onderzoek zal nader worden ingegaan op de invulling van de woon- en vestigingsplaats in het recht. Er is daarbij gekozen om eerst de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de omzetbelasting uitgebreid onder de loep genomen. Na deze analyse die zal plaatsvinden in de hoofdstukken 4 en 5 kan dan in hoofdstuk 6 steeds een vergelijking worden gemaakt tussen de in hoofdstuk 6 besproken rechtsgebieden en de btw. In deze vergelijking kunnen zowel aanknopingspunten worden gevonden voor de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de omzetbelasting als vragen die daarbij kunnen rijzen. Door het raakvlak dat de omzetbelasting heeft met het civiele recht zal allereerst worden gekeken naar de invulling die aan de woon- en vestigingsplaats wordt gegeven in het civiele recht. Omdat het in art. 1:10 BW uitgewerkte begrip woonplaats werking heeft voor diverse wetten zowel in het privaats- als het publiekrecht<sup>11</sup> wordt daarmee al één van de belangrijkste invullingen van de woon- en vestigingsplaats in Nederland in ogenschouw genomen. Door het lidmaatschap van de Europese Unie is het Europese recht van belangrijke invloed op het recht zoals dit geldt in Nederland. De omzetbelastingwetgeving in het bijzonder is gebaseerd op Europese regelgeving. In de tweede plaats zal daarom aandacht zijn voor de invulling van de woon- en vestigingsplaats in het Europese recht. De belastingwetgeving in Nederland kent in art. 4 AWR een woon- en vestigingsplaats dat van toepassing is op alle rijksbelastingen (met uitzondering van die belastingen die een communautaire Europese grondslag hebben, zoals de omzetbelasting en de invoerrechten). Deze woon- en vestigingsplaats worden onder meer gebruikt om vast te stellen van wie men in Nederland belasting wil heffen. Net als de vestigingsplaats in de omzetbelasting bepaalt of een land bij diensten belasting mag heffen, bepaalt de woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen of de nationale wetgever zich gerechtigd acht belasting te heffen. Of daadwerkelijk heffing kan plaatsvinden, hangt af van met andere landen gesloten belastingverdragen. In deze belastingverdragen spreken landen af wie welke inkomens- of vermogensbestanddelen in de heffing mag betrekken. In hoofdstuk 6 zal dus in de derde plaats worden ingegaan op de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen.

11. M.F.M. van den Berg, J.A.E. van Raak-Kuiper, *Personen- en familierecht*, Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2004, blz. 20 en 21.

## De woon- en vestigingsplaats in de btw; Europees perspectief

### 4.1 Inleiding

Aan de hand van het in hoofdstuk 2 besproken toetsingskader zijn in hoofdstuk 3 een aantal uitgangspunten geformuleerd die van belang zijn voor het verdelen van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting. De vier vestigingsplaatsvormen: zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats vormen een middel om de heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting te verdelen. In het vervolg van dit onderzoek wordt ingegaan op de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen met inachtneming van de uitgangspunten die aan de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting ten grondslag liggen. Voordat in wordt gegaan op de vraag hoe deze invulling zou moeten zijn, rekening houdend met de in hoofdstuk 3 besproken uitgangspunten, zal eerst worden ingegaan op het positieve recht, de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen in wet- en regelgeving en jurisprudentie. Ook wordt aandacht besteed aan de opvattingen die naar aanleiding van deze wet- en regelgeving en jurisprudentie bestaan in de literatuur over de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen. In dit hoofdstuk vindt deze analyse plaats aan de hand van de Europese btw-richtlijnen en de jurisprudentie van het Hof van Justitie. In hoofdstuk 5 volgt een zelfde analyse aan de hand van Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie. Doel van deze hoofdstukken is niet om reeds integraal in te gaan op de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de btw. Hetgeen in deze hoofdstukken wordt geconcludeerd over hoe de vier vestigingsplaatsvormen in de wet- en regelgeving en jurisprudentie worden ingevuld zal in de hoofdstukken 7 en 8 nader worden bekeken en in verband worden gebracht met de in hoofdstuk 3 geformuleerde uitgangspunten. In dit hoofdstuk is gekozen voor een historische benadering voor wat betreft de behandeling van de richtlijn(voorstellen). Op die manier kan een goed beeld worden verkregen van hoe de woon- en vestigingsplaats zich in de btw in de loop van de tijd heeft ontwikkeld. Bij de jurisprudentie is gekozen voor een benadering per onderwerp, zodat zaken steeds onderling kunnen worden vergeleken.

## 4.2 De woon- en vestigingsplaats in de Europese btw-richtlijnen

### 4.2.1 Tweede Richtlijn

Een vorm van vestiging van de ondernemer wordt voor het eerst genoemd in het voorstel voor de Tweede Richtlijn.<sup>1</sup> De Tweede Richtlijn zelf noemt de vestigingsplaats van de ondernemer echter niet. In tegenstelling tot de Zesde Richtlijn schrijft de Tweede Richtlijn in art. 6, derde lid slechts voor een aantal diensten, genoemd in bijlage B, een regeling voor de plaats van dienst voor. Voor andere diensten mogen lidstaten hun eigen regeling hanteren. Voor diensten genoemd in bijlage B geldt dat heffing plaatsvindt in het land waar de bewezen dienst, het afgestane of verleende recht of het verhuurde voorwerp wordt gebezigd of ten nutte wordt gemaakt.<sup>2</sup> Het was de bedoeling dat de Raad voor 1 januari 1970 voor bepaalde diensten waarvoor dit nodig bleek te zijn bijzondere bepalingen zou vaststellen. Totdat dit zou zijn gebeurd, was het lidstaten toegestaan om van art. 6, derde lid, Tweede Richtlijn af te wijken, mits de nodige maatregelen worden getroffen om dubbele belastingheffing of het niet heffen van belasting te voorkomen, bijlage A, nr. 11, Tweede Richtlijn.

Voor diensten van makelaars, expediteurs, agenten en andere tussenpersonen en reclamediens ten kende het voorstel voor de Tweede Richtlijn een regeling die afwijkt van de hoofdregel, plaats waar de dienst wordt gebezigd of ten nutte gemaakt. Eerstgenoemde diensten zijn belast in het land waar de tussenpersoon zijn prestatie geheel of hoofdzakelijk verricht. Reclamediens ten worden belast in het land waar de inrichting is gelegen voor rekening waarvan de dienst is opgedragen. De regeling voor reclamediens ten valt volgens de toelichting op het voorstel vaak samen met de normale regeling voor de plaats van dienst.<sup>3</sup> In het voorstel wordt tevens voorzien in een tweetal regelingen die het lidstaten mogelijk maken om de heffing van btw te verzekeren. Lidstaten kunnen op basis van de eerste regeling bepalen dat heffing plaatsvindt in het land waar de inrichting die de dienst verricht zich bevindt, zolang deze niet aantoon t dat btw-heffing over de dienst in een ander land heeft plaatsgevonden.<sup>4</sup> Op basis van de tweede regeling kunnen lidstaten bepalen

1. Voorstel van de Commissie van de Europese Economische Unie aan de Raad voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelastingen, inhoudende de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het Gemeenschappelijk systeem van de belasting over de toegevoegde waarde, onderdeel van zittingsdocument 51/1965-1966, blz. 1 e.v.
2. Art. 4, derde lid, voorstel voor de Tweede Richtlijn.
3. Toelichting op het voorstel voor een Tweede Richtlijn, onderdeel van zittingsdocument 51/1965-1966, blz. 13.
4. Een vergelijkbare regeling treffen we in de Nederlandse wet aan in art. 37e Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010).

dat de genietster van de dienst hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de betaling van de verschuldigde belasting indien de dienst wordt belast in een andere lidstaat dan die waar zich de inrichting bevindt die de prestatie verricht.

Uit de regelingen uit het voorstel voor de Tweede Richtlijn die de heffing van btw moeten verzekeren, blijkt dat men ervan uitgaat dat een dienst altijd wordt verricht vanuit een inrichting. Of men destijds uitging van verscheidene inrichtingen van één ondernemer is niet duidelijk. De regeling zoals die geldt voor reclamediensdiensten in het voorstel kan zo worden gelezen dat hiermee slechts wordt aangegeven dat in afwijking van de normale regeling voor de plaats van dienst bij reclamediensdiensten wordt aangesloten bij de plaats waar de afnemer is gevestigd. Er zou ook uit kunnen volgen dat bij verscheidene inrichtingen van een ondernemer heffing moet plaatsvinden in het land waar de inrichting is gevestigd die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst.

#### 4.2.2 Zesde Richtlijn en de Europese btw-richtlijn (tekst tot en met 2009)

In de Zesde Richtlijn wordt voor het eerst op diverse plaatsen een woon- of vestigingsplaats genoemd. De richtlijn bedient zich daarbij vooral van de woorden 'is gevestigd'.<sup>5</sup> Slechts in het kader van de regeling voor de plaats van dienst worden diverse vestigingsplaatsvormen genoemd: de zetel van de bedrijfsuitoefening, de vaste inrichting, de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats. De hoofdregel voor de plaats van dienst is dat heffing plaatsvindt in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht of bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Ook de uitzondering op deze hoofdregel van art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn noemt de vier vestigingsplaatsvormen. Juist de vestigingsplaats van de afnemer is in die regeling van belang. In het voorstel voor de Zesde Richtlijn<sup>6</sup> worden slechts de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en woonplaats gehanteerd.<sup>7</sup> De zetel van bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter is gekozen als aanknopingspunt voor de plaats van dienst omwille van de eenvoud en ter vermijding van interpretatiemoeilijkheden welke zouden voortvloeien uit het begrip plaats waar van de dienst gebruik wordt gemaakt of waar een recht wordt uitgeoefend. In het eerste verslag van de Europese Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijk btw-stelsel merkt de Europese Commissie over art. 9, eerste lid, Zesde (art. 43 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009)) het volgende op:

5. In de oorspronkelijke tekst uit 1977 gaat het om art. 4, vierde lid, art. 17, derde lid, onderdeel c en vierde lid, art. 21, eerste lid, onderdeel a en b en art. 22, zevende lid, Zesde Richtlijn.

6. Voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 1973/11.

7. Art. 10 voorstel voor een Zesde Richtlijn.

“Aangezien deze bepaling ten doel heeft diensten te belasten op de plaats waar zij daadwerkelijk aan de clientèle worden aangeboden (economisch criterium) en niet op de plaats waar zich eventueel een zuiver wettelijke zetel bevindt, werden er geen ernstige moeilijkheden van verwacht. Bij de opstelling van de tekst werd er namelijk van uitgegaan dat op de plaats waar een dienst wordt aangeboden, in de meeste gevallen een “zetel” – hoe rudimentair ook – moest zijn waar deze dienst bij hoorde.”<sup>8</sup>

De Europese Commissie benadrukt hier dus nogmaals de gedachte dat het criterium zetel van de bedrijfsuitoefening tot weinig moeilijkheden leidt. Zij gaat er ook vanuit dat in de meeste gevallen het verrichten van een dienst een zetel impliceert op de plaats waar de dienst wordt aangeboden waar de desbetreffende dienst bij hoort. De Europese Commissie stelt derhalve dat met het begrip zetel van bedrijfsuitoefening wordt bedoeld op de inrichting, hoe miniem deze dan ook mag zijn, van waaruit prestaties aan de afnemers worden verricht. Een bevestiging van deze gedachte kan worden gevonden in de Engelse taalversie van de Zesde Richtlijn. De Engelse taalversie spreekt namelijk niet over een ‘zetel’, maar over “the place where the supplier has established his business”. De Engelse taalversie hanteert daarnaast het begrip ‘permanent address’, terwijl de Nederlandse, Franse en Duitse taalversie respectievelijk spreken van ‘woonplaats’, ‘lieu de son domicile’ en ‘Wohnort’. De in de Nederlandse, Franse en Duitse taalversie gehanteerde begrippen lijken er meer op te wijzen dat het aanknopingspunt woonplaats slechts voor natuurlijke personen zou gelden.<sup>9</sup> De term ‘permanent address’ is wat ruimer en lijkt ook rechtspersonen te kunnen betreffen.

Omdat de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting nog niet in het voorstel voor de Zesde Richtlijn is opgenomen, biedt de totstandkominggeschiedenis van de Zesde Richtlijn weinig duidelijkheid over de reikwijdte van deze vestigingsplaatsvorm. Het doel van de regels voor de plaats van dienst zelf kan echter wel enig inzicht bieden in de reden waarom de vaste inrichting is toegevoegd. Zoals reeds beschreven wordt in de toelichting van het voorstel voor de Zesde Richtlijn aangegeven dat is gekozen voor het criterium plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd omwille van de eenvoud en ter vermijding van interpretatiemoeilijkheden welke zouden voortvloeien uit het aanknopingspunt plaats waar van de dienst gebruik wordt

8. Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM (83), 426 def., blz. 32. Vgl. H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, blz. 10.

9. In die zin D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 101. Het btw-comité neemt het standpunt in dat woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats alleen voor natuurlijke personen gelden Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1. (2009) 1321777, blz. 8 en 10.

gemaakt of waar een recht wordt uitgeoefend. Ter vermindering van belasting-cumulatie, hetgeen uiteindelijk de nationale dienstverrichter zou benadelen, was het tevens noodzakelijk een aantal vrijstellingen met recht op aftrek op te nemen voor die diensten welke worden verricht ten behoeve van ondernemers die buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd en niet-ondernemers die buiten de Unie wonen of zijn gevestigd.<sup>10</sup> Op grond van een fictief belastbaar feit, het in het binnenland verkrijgen van een dienst, werden deze diensten in het land van de afnemer bij die afnemer in de heffing betrokken indien deze diensten werden verricht aan een belastingplichtige door een niet in het land van die afnemer/belastingplichtige gevestigde dienstverrichter of als de afnemer een niet-belastingplichtige was en de dienstverrichter buiten de Unie was gevestigd.<sup>11</sup> In de Zesde Richtlijn werd dit binnen de regels voor de plaats van dienst geregeld in art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn. De diensten waar het om ging zijn thans te vinden in art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Van de diensten die onder deze vrijstellingen vielen was uit onderzoek gebleken dat de kostprijs inclusief omzetbelasting werd doorberekend in de goederenprijzen en dat zij gemakkelijk op afstand konden worden verleend.<sup>12</sup> Ook in de Tweede Richtlijn was voor deze diensten een regeling van kracht die heffing in (meestal) het land van de afnemer moest verzekeren.<sup>13</sup> Onder de Tweede Richtlijn waren lidstaten niet verplicht om buitenlandse

10. Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 11/73, blz. 12.

11. De art. 2, derde lid en art. 16, tiende lid luiden voor zover relevant als volgt:

“Artikel 2

Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

(...)

3. het in het binnenland verkrijgen, door een belastingplichtige, van de in artikel 16, lid 10, vermelde diensten, welke door een in het buitenland gevestigde dienstverrichter zijn bewezen, alsmede het in het binnenland verkrijgen, door een niet-belastingplichtige van dezelfde diensten, welke door een buiten de Gemeenschap gevestigde dienstverrichter zijn bewezen.”

“Artikel 16

De Lidstaten verlenen vrijstelling onder voorbehoud van de door de communautaire regels gestelde voorwaarden en beperkingen voor:

(...)

10. de navolgende diensten, onder de voorwaarde dat de dienstverrichter aantoont: dat hetzij degene aan wie de dienst is verleend buiten de Gemeenschap is gevestigd, dat hetzij degene aan wie de dienst is verleend een belastingplichtige is, die binnen de Gemeenschap maar buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd, (...);”

12. Zie toelichting op het voorstel voor een Tweede Richtlijn, onderdeel van zittingsdocument 51/1965-1966, blz. 12, de vijfde considerans van de Tweede Richtlijn en het zogenoemde ABC-rapport, blz. 30 en 31 waar de problematiek ook met betrekking tot cumulatieve cascadesels aan de orde wordt gesteld. Zie verder de zevende considerans van de Zesde Richtlijn. Opvallend is overigens dat het Hof in de zaak Dudda stelt dat art. 9, tweede lid, Zesde Richtlijn in zijn geheel ertoe strekt om een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van goederen worden opgenomen HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, VN 1997, blz. 1225 (Dudda) r.o. 23.

13. Deze regeling was opgenomen in art. 6, tweede lid jo. bijlage B van de Tweede Richtlijn.

ondernemers btw terug te geven die binnenlandse ondernemers aan hen in rekening hadden gebracht. Indien de buitenlandse ondernemer deze niet aftrek-bare btw doorberekent in zijn goederenprijzen ontstaat cumulatie van btw. De Zesde Richtlijn bevat echter juist wel een verplichting aan lidstaten voor het teruggeven van btw aan buitenlandse ondernemers.<sup>14</sup> Mijns inziens kan worden aangenomen dat het toch deze kennelijk in het denken ingewortelde gedachte (dat cumulatie van belastingheffing optreedt omdat de kostprijs van afgenomen diensten inclusief btw wordt doorberekend in de goederenprijzen) is die mede aan deze regeling ten grondslag heeft gelegen. Met de regeling beoogde men tevens juridisch geen enkele mogelijkheid open te laten de genoemde diensten te ontvangen en daarvan gebruik te maken in een lidstaat zonder dat daarover btw is voldaan.

Met de introductie van de vaste inrichting in art. 9, eerste lid en art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn heeft men mijns inziens het doel van de regels voor de plaats van dienst nog beter willen verwezenlijken. Met het criterium van de vaste inrichting wordt dichterbij het uiteindelijke doel van de btw als algemene verbruiksbelasting gekomen, heffing op de plaats van verbruik.<sup>15, 16</sup> Diensten aan consumenten kunnen dan ook worden belast op de plaats waar zij via een vaste inrichting aan de consument worden aangeboden en worden dan niet steeds in het land van de hoofdvestiging van de ondernemer belast. De plaats waar de diensten aan de consument worden aangeboden via een vaste inrichting zal de plaats van verbruik sterker benaderen dan de plaats waar de ondernemer zijn hoofdvestiging heeft (van waaruit de diensten dan juist niet worden aangeboden). Met de aanvulling met de vaste inrichting bereikt men tevens het doel dat het niet gewenst is dat personen btw-vrij gebruik kunnen maken van diensten binnen de Unie beter. Wanneer een buiten de Unie gevestigde ondernemer een vaste inrichting binnen de Unie heeft die binnen de Unie gebruikmaakt van een dienst kan heffing immers in de Unie plaatsvinden bij toepassing van art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn.

14. In de Zesde Richtlijn in zijn oorspronkelijke vorm is deze bepaling niet opgenomen en wordt aangegeven dat de Raad op dit punt met voorstellen dient te komen. De teruggave van btw aan niet op het grondgebied van een lidstaat gevestigde personen was onder de Zesde Richtlijn en de btw-richtlijn (tot en met 2009) geregeld in de Achtste en Dertiende Richtlijn.
15. Met name in de Tweede Richtlijn kwam dit beginsel in sterke mate tot uitdrukking doordat aangesloten werd bij de plaats waar van de dienst gebruik wordt gemaakt of het betreffende recht wordt uitgeoefend. Zie verder het voorstel tot wijziging van de regeling voor plaats van dienst, COM (2003), 822 def. waarin de Commissie stelt dat de regels uit de Zesde Richtlijn ten tijde van hun totstandkoming er ook voor zorgden dat heffing nagenoeg altijd terecht kwam bij het land van verbruik. Hieruit volgt dat men met de keuze voor het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening ook wilde aansluiten bij het land waar het verbruik plaatsvindt.
16. Hoewel naar mijn mening voor een rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting zowel moet worden aangesloten bij heffing in het land van verbruik als het land van besteding, blijkt de communautaire wetgever steeds heffing in het land van verbruik voor ogen te hebben (zie paragraaf 3.7.2).

Cumulatie van belastingheffing bij de diensten die uiteindelijk in de Zesde Richtlijn zijn opgenomen in art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn zou zich ook voor de introductie van het begrip vaste inrichting niet voordoen. Indien een vaste inrichting een prestatie zou afnemen, zou niet de hoofdregel voor de plaats van dienst gelden (heffing in het land van de dienstverrichter), maar zou heffing plaatsvinden in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de afnemer is gevestigd. Die kan de btw in eigen land (ook onder de Tweede Richtlijn) in aftrek brengen. Wel wordt daarmee het verband tussen het land waar de afgenomen diensten worden belast en het land waar de goederen worden geleverd in de prijs waarvan de kosten van de afgenomen diensten zijn opgenomen, doorbroken.

Ook de bijzondere regeling voor reisbureaus noemt de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. Op grond van art. 26, tweede lid, Zesde Richtlijn (thans art. 306 e.v. btw-richtlijn) zijn diensten van het reisbureau belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Het voorstel voor de Zesde Richtlijn kende deze bijzondere regeling voor reisbureaus niet. Uit de totstandkominggeschiedenis van de Zesde Richtlijn kan dus ook niets worden afgeleid over de achtergronden van deze regeling. Naar het oordeel van het Hof van Justitie moet aan de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting dezelfde uitleg worden toegekend als de uitleg die aan deze vestigingsplaatsvormen in het kader van art. 9, eerste lid en tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn wordt gegeven.<sup>17</sup> De reisbureauregeling noemt alleen de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en niet de woon- en gebruikelijke verblijfplaats. Plaatsen wij de regeling echter in het perspectief van de periode waarin deze tot stand is gekomen dan is dit niet zo verwonderlijk. Aangenomen moet worden dat reizen in die tijd werden verkocht via een vestiging waarin men rechtstreeks contact heeft met een van de medewerkers van het reisbureau. Er zal dus altijd een inrichting aan te wijzen zijn waarbij die prestatie hoort. Hieruit zou kunnen worden afgeleid dat de woonplaats of de gebruikelijke verblijfplaats slechts van belang wordt indien de aard van de ondernemingsactiviteiten zodanig is dat deze geen inrichting vereist van waaruit de activiteiten plaatsvinden. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan de verhuur van een onroerend goed.

Naast de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woon- en gebruikelijke verblijfplaats hanteert de Zesde Richtlijn een aantal malen de woorden 'is gevestigd'. De vraag is of de woorden 'is gevestigd' slechts betrekking hebben op de zetel van bedrijfsuitoefening of dat ook de

17. HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).



vaste inrichting, de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats onder de bepalingen vallen die deze woorden bevatten. Vanwege het verband van de bepalingen waarin de woorden 'is gevestigd' worden gebruikt met de regeling voor de plaats van dienst moet deze vraag mijns inziens bevestigend worden beantwoord. Zo zou bij een beperkte uitleg bijvoorbeeld de verleggingsregeling van art. 21, eerste lid, onderdeel a en b, Zesde Richtlijn (thans art. 196 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) van toepassing zijn in situaties waarin dit niet noodzakelijk is. Indien een dienst in de zin van art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn bijvoorbeeld zou worden verricht door een Nederlandse vaste inrichting van een in Frankrijk gevestigde ondernemer aan een ondernemer die in Nederland is gevestigd dan zou de verleggingsregeling van toepassing zijn. De dienstverrichter heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening niet in Nederland. Toepassing van de verleggingsregeling is niet nodig, omdat de desbetreffende ondernemer in Nederland een btw-registratie heeft vanwege het bestaan van de vaste inrichting. Bovendien volgt het woord 'gevestigd' in art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn en art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn op de zetel van de bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting. Hieruit volgt dat men ook een vaste inrichting ergens kan vestigen. Tevens wijst de in de Engelse taalversie gehanteerde term 'permanent establishment' er op dat de vaste inrichting ook een vestigingsvorm is.

#### 4.2.3 De Achtste en Dertiende Richtlijn

De vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats zijn ook opgenomen in de Achtste en Dertiende Richtlijn. De Achtste Richtlijn is inmiddels vervangen door Richtlijn 2008/9/EG,<sup>18</sup> maar op het punt van de vestigingsplaats is geen wijziging beoogd.<sup>19</sup> Op basis van de Achtste Richtlijn kan een niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige btw terugkrijgen in een andere lidstaat. Onder niet in het binnenland gevestigde belastingplichtige verstaat art. 1 Achtste Richtlijn de belastingplichtige die in het land waar hij om teruggaaf verzoekt noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad. De belastingplichtige mag in de periode waarover hij om teruggaaf verzoekt geen leveringen van goederen of diensten hebben verricht waarvan de plaats wordt geacht in de lidstaat van teruggaaf te zijn gelegen. Een uitzondering geldt voor bepaalde genoemde vervoersdiensten die zijn vrijgesteld en diensten waarbij heffing wordt verlegd naar de afnemer. Op

18. De verplichtingen tot teruggaaf zijn in de btw-richtlijn geïncorporeerd in art. 170 e.v. btw-richtlijn.

19. Richtlijn 2008/9/EG heeft namelijk tot doel de procedure te vereenvoudigen. De belastingplichtigen voor wie de richtlijn geldt, is gelijk gebleven.

grond van de Dertiende Richtlijn wordt de teruggaafprocedure uitgebreid tot niet op het grondgebied van de Unie gevestigde belastingplichtigen. Als niet op het grondgebied van de Unie gevestigde belastingplichtigen worden op grond van art. 1 Dertiende Richtlijn aangemerkt: de belastingplichtige die op het betrokken grondgebied noch de zetel van zijn bedrijfsuitoefening, noch een vaste inrichting heeft gehad van waaruit de handelingen worden verricht, noch, bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, aldaar zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft gehad. De belastingplichtige mag in de periode waarvoor om teruggaaf wordt verzocht geen levering van goederen of diensten hebben verricht waarvan de plaats wordt geacht in de desbetreffende lidstaat te zijn gelegen. Ook hier geldt de uitzondering voor bovengenoemde vervoersdiensten en naar de afnemer verlegde diensten. Doelstelling van de Achtste Richtlijn is om dubbele heffing te voorkomen door btw terug te geven aan de in art. 1 Achtste Richtlijn genoemde belastingplichtigen.<sup>20</sup> Doelstelling van de Dertiende Richtlijn is de waarborging van een evenwichtige ontwikkeling van de handelsbetrekkingen met derde landen.<sup>21</sup>

Uit de Dertiende Richtlijn kan worden afgeleid dat onder een niet in het binnenland, maar in een andere lidstaat gevestigde belastingplichtige in de zin van art. 1 Achtste Richtlijn ook de ondernemer die zijn zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Unie heeft gevestigd, maar binnen de Unie een vaste inrichting heeft, is begrepen. Omdat deze ondernemer gezien de tekst van art. 1 Dertiende Richtlijn namelijk niet onder het regime van de Dertiende Richtlijn valt, moet worden aangenomen dat hij op basis van de Achtste Richtlijn en dus ook reeds vanaf 1979 een teruggaafverzoek kan doen. Een andere opvatting zou er toe leiden, dat deze ondernemer de btw van een andere lidstaat niet kan terugvragen, wat duidelijk in strijd is met de bedoelingen van de Achtste en Dertiende Richtlijn. Men wil de buitenlandse ondernemer met een primaire vestiging buiten de Unie, maar met een vaste inrichting in de Unie dus op gelijke wijze behandelen als een ondernemer die binnen de Unie zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

De zinsnede 'van waaruit de handelingen worden verricht' van art. 1 Achtste Richtlijn en art. 1 Dertiende Richtlijn doet de vraag rijzen of voor het bestaan van een zetel van bedrijfsuitoefening en/of het bestaan van een vaste inrichting altijd is vereist dat handelingen worden verricht vanuit de desbetreffende inrichting. Daarbij is het de vraag wat onder handelingen moet worden verstaan. Betreft dit belastbare handelingen, leveringen of diensten, of zijn ook bijvoorbeeld voorbereidende handelingen als 'handelingen' te beschouwen? Het feit dat gesproken wordt van *de* handelingen kan erop wijzen dat het gaat om de handelingen waarvoor de in het andere land gekochte goederen en diensten worden gebruikt.

20. Tweede overweging van de considerans van de Achtste Richtlijn.

21. Tweede overweging van de considerans van de Dertiende Richtlijn.

Stel bijvoorbeeld dat een in Nederland gevestigde vennootschap met een vaste inrichting in Frankrijk met Franse TVA belaste goederen en diensten koopt die bestemd zijn voor de activiteiten die vanuit de zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland worden verricht.<sup>22</sup> Indien de hiervoor genoemde uitleg wordt toegepast dan kan de Nederlandse vennootschap in Frankrijk een teruggaafverzoek doen op grond van de Achtste Richtlijn, hoewel zij in Frankrijk een vaste inrichting heeft. Vanuit die vaste inrichting worden immers niet de handelingen verricht waarvoor de met Franse TVA belaste goederen en diensten worden gebruikt. Bij een dergelijke uitleg zou de vaste inrichting als een zelfstandig opererende eenheid worden gezien.

In het voorstel tot vervanging van de Achtste Richtlijn staat in plaats van de zinsnede 'van waaruit de handelingen worden verricht' de zinsnede 'van waaruit zakelijke handelingen worden verricht'. Ook in Richtlijn 2008/9/EG wordt gesproken van een vaste inrichting 'van waaruit zakelijke handelingen worden verricht'. Aangenomen moet worden dat de zinsneden dezelfde reikwijdte hebben als die uit art. 1 Achtste Richtlijn. Het feit dat in het voorstel en Richtlijn 2008/9/EG niet wordt gesproken van *de* handelingen, maar in het algemeen van zakelijke handelingen lijkt erop te wijzen dat toepassing van de Achtste Richtlijn al is uitgesloten indien men een vaste inrichting in de lidstaat van teruggaaf heeft, ongeacht of de aangekochte goederen en diensten worden gebruikt voor activiteiten van de vaste inrichting zelf of voor de in een ander land gevestigde zetel van bedrijfsuitoefening of een andere vaste inrichting. In tegenstelling tot het begrip 'handelingen' komt het begrip 'zakelijke handelingen' niet voor in de Zesde Richtlijn. Dit zou erop kunnen duiden dat onder dit begrip iets anders moet worden verstaan dan het verrichten van belastbare handelingen.

#### 4.2.4 *Het voorstel voor een Tiende Richtlijn*

In het voorstel voor een Tiende Richtlijn<sup>23</sup> heeft de Commissie een fictieve vestigingsplaats voorgesteld voor de verhuur van roerende lichamelijke zaken, met uitzondering van vervoermiddelen. De zetel van bedrijfsuitoefening werd geacht te zijn gevestigd op de plaats waar de zaak zich bevindt op het tijdstip dat deze feitelijk ter beschikking van de huurder wordt gesteld.<sup>24</sup> Uit de

22. Zie in dit kader D.B. Bijl, Achtste EG-richtlijn inzake omzetbelasting: teruggaaf van omzetbelasting aan buitenlandse ondernemers, WFR 1980, blz. 224 die zich de vraag stelt of de regeling geldt voor gevallen waarin een buitenlandse ondernemer activiteiten verricht buiten de vaste inrichting in het binnenland om.

23. Voorstel voor een Tiende Richtlijn van 23 april 1979, PbEG 1979, C 116, blz. 4 e.v.

24. Inmiddels vinden we in art. 56, eerste lid, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) voor kortdurende verhuur hetzelfde aanknopingspunt voor heffing.

toelichting op het voorstel blijkt dat zich in de praktijk moeilijkheden voordeden bij het bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de verhuuractiviteit was gevestigd. In de Tiende Richtlijn is er voor gekozen om de verhuur van roerende lichamelijke zaken toe te voegen aan art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn (voor de uitleg van die regeling zie paragraaf 4.2.2). De bijzondere regeling voor verhuur van roerende lichamelijke zaken van art. 9, tweede lid, onderdeel d, Zesde Richtlijn werd daarbij ingetrokken.

#### 4.2.5 *Het voorstel voor een Negentiende Richtlijn*

In het voorstel voor een Negentiende Richtlijn<sup>25</sup> wordt door de Europese Commissie voorgesteld een nadere invulling te geven aan het begrip vaste inrichting. Daartoe zou aan art. 9 Zesde Richtlijn een vierde lid worden toegevoegd dat luidt:

“De uitdrukking vaste inrichting die in dit artikel wordt gebruikt, omvat elke vaste inrichting van een belastingplichtige, ook indien daar geen belastbare handeling zal worden verricht.”

Volgens de Europese Commissie werd dit artikellid toegevoegd ter verduidelijking van het begrip vaste inrichting. Het begrip vaste inrichting moest volgens de Europese Commissie altijd al zodanig worden uitgelegd dat hieronder ook een vaste inrichting viel die geen belastbare handelingen verrichtte. Een aantal lidstaten ging echter niet uit van deze benadering. Inmiddels staat dit onderwerp opnieuw ter discussie.<sup>26</sup> Uit art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening<sup>27</sup> blijkt dat een vaste inrichting geen belastbare prestaties hoeft te verrichten om als vaste inrichting te worden beschouwd. Deze nadere invulling van het begrip vaste inrichting heeft naar mijn mening alleen betekenis voor regels voor de plaats van dienst die aanknopen bij de vestigingsplaats van de afnemer. Art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening gaat daar ook vanuit. Indien de vestigingsplaats van de dienstverrichter van belang is voor de plaats waar een dienst is belast, ligt het namelijk voor de hand heffing toe te wijzen aan het land waar zich de vestiging bevindt die de dienst daadwerkelijk verricht.

#### 4.2.6 *De Europese btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)*

Vanaf 1 januari 2010 gelden nieuwe regels voor de plaats van dienst. Art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geeft de hoofdregel voor diensten aan

25. Voorstel voor een Negentiende Richtlijn, COM (84), 648 def.

26. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1. (2009) 108658-EN.

27. Voorstel herschikking btw-verordening, COM (2009), 672 def.

belastingplichtigen. Art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bepaalt dat diensten verricht voor als zodanig handelende belastingplichtigen belast zijn in het land waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting geldt als plaats van dienst de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die de dienst afneemt. In de nieuwe regeling worden de zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats niet meer in één zin genoemd. Art. 44, eerste volzin, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) wijst btw-heffing toe aan het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. De zetel van bedrijfsuitoefening wordt hierbij meer dan in de tekst uit de btw-richtlijn tot en met 2009 voorop gesteld. Pas als een dienst wordt verricht voor een vaste inrichting, komt de vaste inrichting als heffingsaanknopingspunt in beeld. Art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) spreekt van een vaste inrichting op een andere plaats dan waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Een vaste inrichting zou zich dus ook op dezelfde plaats als de zetel van bedrijfsuitoefening kunnen bevinden. Het belang van een dergelijke vaste inrichting is er binnen de regels voor de plaats van dienst niet, omdat in dat geval de vaste inrichting geen ander heffingsaanknopingspunt oplevert dan de zetel van bedrijfsuitoefening. Hetzelfde geldt overigens voor een vaste inrichting in hetzelfde land als de zetel van bedrijfsuitoefening, maar op een andere plaats in dat land. Uit de gedachte dat zich ook een vaste inrichting kan bevinden op dezelfde plaats als de zetel van bedrijfsuitoefening kan wel volgen dat voor het bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd de plaats waar leveringen of diensten van de onderneming feitelijk worden uitgeoefend niet relevant is.<sup>28</sup>

Volgens het btw-comité is de zetel van bedrijfsuitoefening “the centre of the company run by the taxable person”.<sup>29</sup> Een fictieve aanwezigheid, zoals een postbusadres, kan niet tot een zetel van bedrijfsuitoefening leiden volgens art. 14, derde lid, voorstel herschikking btw-verordening en het btw-comité.<sup>30</sup>

Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet de dienstverrichter bepalen of hij aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting presteert. Dit is volgens het btw-comité een feitelijke kwestie.<sup>31</sup> Het

28. Vgl. HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg). Zie ook Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 4. Ik kom hier later uitgebreider op terug in paragraaf 4.3.1.

29. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 4.

30. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 5.

31. Value Added Taxation Committee, working paper 620, 2 juni 2009, taxud.d.1(2009) 132177, blz. 6.

btw-comité geeft een aantal omstandigheden op basis waarvan kan worden vastgesteld of een prestatie wordt geleverd aan een vaste inrichting:

1. Het contract bestaat met de vaste inrichting of de vaste inrichting staat op de opdrachtbevestiging.
2. De factuur staat op naam van de vaste inrichting en het btw-identificatienummer van de vaste inrichting wordt gebruikt.
3. De vaste inrichting betaalt voor de prestatie of draagt daarvoor uiteindelijk de kosten.
4. De geleverde diensten zijn alleen bruikbaar voor of duidelijk verbonden met de activiteiten van de afnemer in een bepaalde vaste inrichting en niet voor andere vestigingen (indien bekend bij de dienstverrichter).<sup>32</sup>

Volgens art. 26 en 29bis voorstel herschikking btw-verordening moet de dienstverrichter bepalen waar zijn afnemer is gevestigd op basis van informatie die de afnemer geeft. Deze informatie moet hij wel verifiëren. Bij belastingplichtige afnemers kan deze informatie bestaan uit het btw-identificatienummer. Volgens art. 28 voorstel herschikking btw-verordening is een dienst belast in het land van de vaste inrichting wanneer de dienst voor de vaste inrichting wordt verricht en de vaste inrichting die de dienst afneemt deze voor haar eigen behoeften gebruikt. Om te bepalen of de dienstverrichter een dienst verricht aan een vaste inrichting zal de dienstverrichter volgens art. 28bis voorstel herschikking btw-verordening aan de hand van de aard en het gebruik van de dienst moeten bepalen voor welke vaste inrichting de dienst wordt verricht. Is het niet mogelijk om aan de hand hiervan te bepalen voor welke vaste inrichting de dienst wordt verricht dan moet de dienstverrichter er in het bijzonder op letten of de vaste inrichting in het contract, op de bestelbon of door middel van een btw-identificatienummer als afnemer is aangeduid en of de vaste inrichting voor de dienst betaalt. Indien ook dit niet mogelijk is, mag de dienstverrichter ervan uitgaan dat de dienst belast is in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de afnemer is gevestigd.

Zowel het btw-comité als het voorstel herschikking btw-verordening besteden aandacht aan global contracting. Het btw-comité merkt over global contracting op:

“Where services supplied to a taxable person under a global contract are to be used in several places, the supply should in principle be taxed where the taxable person has established his business. That should apply even if it is a fixed establishment which is in charge of the global contract.”<sup>33</sup>

Het is namelijk volgens het btw-comité niet mogelijk om één dienst op verschillende plaatsen te belasten. Een voorbeeld van een dienst die dan belast

32. Value Added Taxation Committee, working paper 620, reeds aangehaald, blz. 7.

33. Value Added Taxation Committee, working paper 620, reeds aangehaald, blz. 10.

is in het land van de zetel van bedrijfsuitoefening is de terbeschikkingstelling van een database die wordt gebruikt door verscheidene vestigingen van één ondernemer. Indien er wel individuele diensten worden verricht die ook zijn bestemd voor een vaste inrichting, kan toerekening aan de vaste inrichting wel plaatsvinden. Een voorbeeld is een global contract voor accountancydiensten, waarbij de dienst die wordt aangeboden op basis van dit contract identificeerbaar is als bestemd voor de vaste inrichting of de vaste inrichting direct de kosten draagt van de dienst. Het btw-comité stelt daarnaast voor dat de afnemer verantwoordelijk moet zijn voor de juiste btw-behandeling, omdat het voor de dienstverrichter lastig is om vast te stellen welke vestiging zijn afnemer is.<sup>34</sup>

Volgens art. 28bis voorstel herschikking btw-verordening moet de dienstverrichter bij global contracting net als in andere situaties eerst op de wijze zoals hiervoor is beschreven bepalen voor welke vaste inrichting de dienst wordt verricht. Is dat niet mogelijk dan mag de dienstverrichter ervan uitgaan dat de dienst belast is in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de afnemer is gevestigd.

Art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bepaalt dat de regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen ook gelden voor belastingplichtigen die als niet-ondernemer optreden voor diensten die zij afnemen als niet-ondernemer en niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd. Indien een dienstverrichter beschikt over het btw-identificatienummer van zijn afnemer mag hij er dus vanuit gaan dat de regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen van toepassing zijn.

Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet de dienstverrichter wel nagaan of hij presteert aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting. Het kan voorkomen dat een afnemer een btw-identificatienummer heeft van een land waar hij niet is gevestigd. Een voorbeeld hiervan is dat de afnemer in dat land een vestiging heeft, die geen prestaties verricht, maar werkzaamheden voor de onderneming uitvoert, zoals onderzoek. De vraag is of het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid voor de dienstverrichter van belang is een dergelijke nevenvestiging voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) ook als vaste inrichting te beschouwen. Het btw-comité neemt het standpunt in dat als een vestiging voldoende personeel en middelen heeft om gebruik te maken van een dienst het irrationeel is om heffing niet aan het land waar die vestiging is gelegen toe te wijzen omdat de vestiging geen vestiging is die leveringen of diensten kan verrichten.<sup>35</sup> Het enkele feit dat een onderneming voor de btw is geregistreerd in een bepaald land brengt nog geen vaste inrichting

34. Value Added Taxation Committee, working paper 620, reeds aangehaald, blz. 10.

35. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 7

met zich.<sup>36</sup> Volgens het btw-comité bestaat onduidelijkheid over de mate van duurzaamheid en de eisen waaraan de structuur moet voldoen wil sprake zijn van een vaste inrichting die een dienst kan afnemen.<sup>37</sup> In art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening is opgenomen dat voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) als vaste inrichting wordt gezien: iedere andere inrichting dan de zetel van bedrijfsuitoefening die een voldoende mate van bestendigheid vertoont en over een passende structuur aan personele en technische middelen beschikt om de voor haar eigen behoeften verrichte diensten te kunnen afnemen en ter plaatse gebruiken.

Art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bevat de hoofdregel voor diensten aan niet-belastingplichtigen. De tekst is gelijklopend aan die van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) met dien verstande dat de plaats waar de *dienstverrichter* de zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd het aanknopingspunt is.

In het voorstel voor wijziging van de Zesde Richtlijn voor wat betreft de regels voor de plaats van dienst zijn de hoofdregels wat anders geformuleerd:<sup>38</sup>

**“Algemene regel**

1. De plaats van levering van diensten aan belastingplichtigen is de plaats waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waaraan de dienst wordt geleverd. Indien niet kan worden bepaald waar een belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd, geldt als plaats van levering van diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van deze belastingplichtige.
2. De plaats van levering van diensten aan niet-belastingplichtigen is de plaats waar de dienstverlener de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht.
3. Voor de toepassing van de leden 1 en 2 wordt een belastingplichtige die ook activiteiten of transacties verricht die niet als belastbare leveringen van goederen of diensten worden beschouwd, voor alle aan hem verleende diensten als belastingplichtige aangemerkt, behalve wanneer deze diensten voor eigen privédoeleinden of privédoeleinden van zijn personeel zijn.”

Met name het feit dat in art. 9, eerste lid, voorstel wordt gesproken van ‘indien niet kan worden bepaald waar een belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft gevestigd’ in plaats van ‘bij gebreke van

36. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 7.

37. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 6.

38. Voorstel van een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def.



een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting' valt bij een vergelijking met art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) op. De woorden 'bij gebreke van' wijzen er op dat de afnemer van de dienst geen zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft. De woorden 'indien niet kan worden bepaald' wijzen er meer op dat niet kan worden vastgesteld (bijvoorbeeld door de dienstverrichter of de belastingautoriteiten) waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft gevestigd. Hij kan dan wel een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting hebben. Het feit dat art. 9, tweede lid, voorstel alleen de zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting als heffingsaanknopingspunt noemt, zie ik als een bevestiging van deze gedachte. Aangenomen moet worden dat het voor een belastingplichtige mogelijk is om vast te stellen waar hij zijn eigen zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft gevestigd. Wanneer het gaat om het vaststellen waar een andere ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft gevestigd, zal dit niet altijd mogelijk zijn. Gelet op de hiervoor genoemde voorkeur voor de zetel van bedrijfsuitoefening is het mijns inziens overigens zo dat als vaststaat dat de prestatie niet aan de zetel van bedrijfsuitoefening wordt verricht, maar ook geen sprake is van een vaste inrichting eerst wordt teruggevalLEN op de zetel van bedrijfsuitoefening. Pas bij gebreke van een dergelijke zetel van bedrijfsuitoefening komt de woon- of gebruikelijke verblijfplaats in beeld. De omgekeerde situatie, er is geen zetel van bedrijfsuitoefening, maar wel een vaste inrichting, zou zich mijns inziens niet moeten voordoen. Indien geen eenduidige plaats is aan te wijzen van waaruit de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van een vennootschap worden genomen en het centrale bestuur wordt uitgeoefend,<sup>39</sup> maar er is wel een vestiging van waaruit prestaties worden verricht dan moet die vestiging naar mijn mening namelijk als zetel van bedrijfsuitoefening worden gezien.

Art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bepaalt voor een aantal specifiek genoemde diensten dat heffing plaatsvindt in het land van de afnemer indien de afnemer een niet-belastingplichtige is die buiten de Unie is gevestigd of aldaar zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vervangt art. 56 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009) voor zover het de niet-belastingplichtigen betreft. Voor belastingplichtigen is een uitzondering niet meer noodzakelijk aangezien de hoofdregel van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) er al voor zorgt dat heffing plaatsvindt in het land waar de afnemer is gevestigd. Art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) noemt niet alle vestigingsplaatsvormen, zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats, maar spreekt van de plaats waar de niet-belastingplichtige is gevestigd of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft (hetzelfde geldt voor art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) dat geldt

39. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

voor langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtigen. De woorden gevestigd en woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats worden in deze bepaling ook naast elkaar geplaatst. Hieruit zou kunnen volgen dat voor rechtspersonen het onderdeel 'is gevestigd' geldt en voor natuurlijke personen 'woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats'. Het btw-comité gaat ervan uit dat de begrippen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats alleen gelden voor natuurlijke personen.<sup>40</sup> Volgens het btw-comité is de gebruikelijke verblijfplaats (in het Engels aangeduid als permanent address) het adres zoals dit staat vermeld in het bevolkingsregister. De woonplaats van een natuurlijk persoon is de plaats waar het middelpunt van zijn belangen zich bevindt. Waar een natuurlijk persoon woont, moet worden bepaald op basis van feiten en omstandigheden. Als relevante feiten en omstandigheden gelden volgens het btw-comité in het bijzonder:

- Het feitelijk aanwezig zijn van de desbetreffende persoon en zijn gezinsleden.
- Het beschikbaar hebben van accommodatie.
- De plaats waar de kinderen naar school gaan.
- De plaats waar de desbetreffende persoon zijn zaken regelt.
- De plaats waar eigendommen zich bevinden.
- Administratieve banden met de overheid.

Dit alles geldt, vrij vertaald, voor zover deze factoren de bedoeling van de persoon tot uitdrukking brengen dat hij met deze plaats een duurzame band heeft die blijkt uit zijn manier van leven en de ontwikkeling van sociale en beroepsmatige banden.<sup>41</sup>

Er moet volgens het btw-comité zowel naar persoonlijke als beroepsmatige banden worden gekeken. Als een persoon banden heeft met verscheidene plaatsen moet prioriteit worden gegeven aan de persoonlijke banden.<sup>42</sup> Een persoon kan een tweede woonplaats hebben. Of btw is verschuldigd in het land waar de natuurlijk persoon zijn tweede woonplaats heeft hangt af van de vraag of de afgenomen prestatie een sterke band heeft met de tweede woonplaats.<sup>43</sup> Tussen de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats bestaat geen rangorde. Prioriteit moet volgens het btw-comité worden gegeven aan heffing op de plaats die heffing in het land van verbruik het beste benadert.<sup>44</sup> Ook art. 30 voorstel herschikking btw-verordening stelt dit voor. Een identiteitskaart van de natuurlijk persoon/niet-belastingplichtige moet volgens het btw-comité worden beschouwd als een voorwerp dat bruikbare informatie geeft over de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats.<sup>45</sup>

40. Vgl. art. 16 en 17 voorstel herschikking btw-verordening.

41. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 8 en 9.

42. Vgl. art. 17 voorstel herschikking btw-verordening.

43. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 9 en 10.

44. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 8.

45. Value Added Taxation Committee, working paper 620, reeds aangehaald, blz. 6.

De invulling die het btw-comité geeft aan de woonplaats lijkt afkomstig uit de regeling voor tijdelijke invoer van vervoermiddelen, de jurisprudentie van het Hof van Justitie daarover en rechtspraak op andere gebieden van gemeenschapsrecht waarnaar in die jurisprudentie wordt verwezen. Allereerst preciseert de regeling voor tijdelijke invoer van vervoermiddelen dat de gewone verblijfplaats van iemand moet worden vastgesteld op basis van persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Bij het ontbreken van beroepsmatige bindingen of in geval van persoonlijke bindingen op een andere plaats dan beroepsmatige bindingen, wordt de voorkeur gegeven aan de persoonlijke bindingen (art. 7, eerste lid, Richtlijn 83/182/EEG<sup>46</sup>). De duur van de bindingen moet daarbij eveneens in aanmerking worden genomen. Uit vaste rechtspraak op andere gebieden van gemeenschapsrecht leidt het Hof van Justitie af dat de gewone verblijfplaats de plaats is waar de betrokkene het permanente centrum van zijn belangen heeft gevestigd. Alle relevante feitelijke elementen moeten daarbij in aanmerking worden genomen. In het bijzonder noemt het Hof:

- De fysieke aanwezigheid van de betrokkene en zijn gezin.
- De beschikking hebben over woonruimte.
- Het schoolbezoek van de kinderen.
- De plaats van de uitoefening van beroepsbezigheden.
- De plaats waar de vermogensrechtelijke belangen zijn gelegen.
- De plaats waar administratieve banden met de overheid en sociale instanties bestaan.

Dit geldt voor zover die elementen de wil van de betrokkene te kennen geven om aan de plaats van binding een bepaalde stabiliteit te verlenen op grond van een continuïteit die voortvloeit uit een leefgewoonte en normale sociale en beroepsmatige relaties.<sup>47</sup>

In de zaak Ryborg<sup>48</sup> gaat het Hof van Justitie op de zich specifiek in die zaak voordoende situatie in. Het betreft een onderdaan van lidstaat B die al gedurende een aantal jaren zijn arbeidsplaats en gewone verblijfplaats in lidstaat A heeft. Vanaf een bepaald tijdstip verblijft hij bijna alle nachten en weekends bij zijn vriendin in lidstaat B. Zijn beroepsmatige bindingen houdt hij in lidstaat A en ook zijn woning houdt hij aan in lidstaat A. Het Hof oordeelt dat de omstandigheid dat de betrokkene bijna alle nachten en weekends verblijft in lidstaat B bij zijn vriendin in deze omstandigheden niet rechtvaardigt dat de

46. Richtlijn 83/182/EEG van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap, PbEG 1983, L 105, blz. 59 e.v.

47. HvJ 23 april 1991, zaak C-297/89, Jur. 1991, blz. I-1943 (Ryborg), r.o. 19 en 20 en HvJ 12 juli 2001, zaak C-262/99, Jur. 2001, blz. I-5547 (Louloukadis), r.o. 55. Zie verder ook HvJ 26 april 2007, zaak C-392/05, VN 2007/22.18 (Alevizos) en HvJ 7 juli 2007, zaak C-156/04, VN 2007/31.29 (Commissie/Griekenland).

48. HvJ Ryborg, reeds aangehaald.

betrokkene het permanente centrum van zijn belangen heeft overgebracht naar lidstaat B.

Naar aanleiding van de tekst van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zou daarnaast kunnen worden vastgesteld dat een niet-belastingplichtige geen vaste inrichting kan hebben. De vaste inrichting wordt in de tekst van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet genoemd.

In art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) staat vermeld dat een belastingplichtige die een vaste inrichting heeft in een land waar hij belastbare prestaties verricht, geacht wordt een niet in deze lidstaat gevestigde belastingplichtige te zijn als bij het verrichten van deze belastbare handelingen geen inrichting van de leverancier of dienstverrichter is betrokken die op het grondgebied van die lidstaat is gevestigd. De bepaling is van toepassing in het volgende geval. Ondernemer A gevestigd in Nederland heeft een vaste inrichting in Frankrijk van waaruit hij diensten verricht aan Franse afnemers. Incidenteel worden echter door de hoofdvestiging in Nederland prestaties aan Franse afnemers verricht. Zonder nadere voorziening zou gesteld kunnen worden dat de ondernemer in Frankrijk is gevestigd en dat hij de verleggingsregeling dus niet mag toepassen. Hij heeft immers een vaste inrichting in Frankrijk. Art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zorgt er nu voor dat de verleggingsregeling voor de prestaties van de vestiging in Nederland aan Franse ondernemers mag worden toegepast. De vaste inrichting wordt in het kader van deze regeling als zelfstandig onderdeel van de onderneming van de belastingplichtige beschouwd. De regeling lijkt niet te gelden in de omgekeerde situatie, een Franse vaste inrichting van een ondernemer die zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland heeft gevestigd verricht een prestatie aan een in Nederland gevestigde ondernemer die belast is in Nederland. De regeling geldt volgens de aanhef van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) namelijk alleen voor prestaties die worden verricht door een belastingplichtige die een *vaste inrichting* heeft op het grondgebied van de lidstaat waar de belasting is verschuldigd. In dit geval is daar geen sprake van, want er is sprake van een prestatie verricht door een belastingplichtige die belastbaar is in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. De vraag is of de communautaire wetgever bewust art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet van toepassing acht op deze situatie. De zetel van bedrijfsuitoefening kan bijvoorbeeld worden geacht de gehele onderneming te vertegenwoordigen, zodat alle prestaties van die onderneming, in dit geval de prestaties van de Franse vaste inrichting, worden beschouwd als prestaties van de zetel van bedrijfsuitoefening. De Engelse en Franse taalversie spreken in art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) echter van 'establishment' respectievelijk 'établissement' in plaats van 'permanent establishment' respectievelijk 'établissement stable'. Dit zou dus kunnen betekenen dat art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) toch geldt in geval een prestatie is belast in het land van de zetel van

bedrijfsuitoefening, maar de zetel van bedrijfsuitoefening en een eventueel aanwezige vaste inrichting van de leverancier of dienstverrichter in dat land niet betrokken zijn bij het verrichten van de prestatie. In art. 57 voorstel herschikking btw-verordening is echter opgenomen dat art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet geldt in het geval de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd in het land waar de dienst is belast.

Van betrokkenheid is volgens art. 56 voorstel herschikking btw-verordening sprake wanneer voor of tijdens het verrichten van de dienst personeel of middelen van de vaste inrichting worden gebruikt voor het verrichten van de dienst. Van betrokkenheid is geen sprake wanneer het gaat om ondersteunende werkzaamheden, zoals boekhouding, facturering en schuldinvordering. Wordt het btw-identificatienummer van de vaste inrichting op de factuur vermeld dan is sprake van betrokkenheid, tenzij het tegendeel wordt bewezen.

### 4.3 De woon- en vestigingsplaats in de Europese jurisprudentie

#### 4.3.1 Zetel van bedrijfsuitoefening

In de zaak Planzer Luxembourg<sup>49</sup> komt de vraag aan de orde hoe de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening moet worden uitgelegd. Planzer Luxembourg exploiteert een transportonderneming en is statutair gevestigd in Frisange, Luxemburg. Enig aandeelhouder van Planzer Luxembourg is de in Zwitserland gevestigde Planzer Transport AG. De bedrijfsleiders van Planzer Luxembourg zijn twee werknemers van Planzer Transport AG. Eén van deze werknemers woont in Zwitserland, de andere in Italië. Eén van de bedrijfsleiders was gemiddeld twee tot drie dagen per week in Luxemburg aanwezig. De anderen twee tot vier dagen per maand. In Luxemburg worden ook de voornaamste beslissingen van dagelijks bestuur genomen, bijvoorbeeld over de aankoop van nieuwe vrachtwagens of de indienstneming van werknemers. Ook wordt in Luxemburg de administratie gevoerd en worden facturen opgemaakt. Operationele beslissingen zoals de planning en organisatie van de vrachtwagenritten en het contact met de klanten wordt verzorgd door Planzer Transport AG. Planzer Luxembourg beschikt in Luxemburg over kantoorruimte die zij huurt van Helvetia House, een onderneming van H. Deltgen. Zij betaalt verwarmingskosten aan Helvetia House. In Luxemburg beschikt zij echter niet over voorzieningen als opslagruimtes of parkeerplaatsen voor haar voertuigen. Planzer Luxembourg beschikt wel over een telefoonverbinding. Het telefoonnummer vermeldt zij in haar briefhoofd. Het nummer staat echter op naam van H. Deltgen in het telefoonboek. H. Deltgen is als vertegenwoordiger van Planzer Transport AG betrokken geweest bij de oprichting van Planzer Luxembourg. Planzer Luxembourg heeft vijf werknemers in dienst die in deeltijd werken als

49. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

chauffeur ter hare zetel. Planzer Luxembourg is zowel voor de omzetbelasting als voor de directe belastingen als ondernemer bij de belastingdienst geregistreerd en heeft ook btw-aangiften ingediend in Luxemburg. Planzer Luxembourg verricht alleen diensten aan Planzer Transport AG. Bij de Duitse belastingdienst heeft Planzer Luxembourg verzocht om teruggaaf van btw op brandstofkosten. Hierbij stuurt zij een zogenaamde hoedanigheidsverklaring van de Luxemburgse belastingdienst mee. De Duitse belastingdienst trekt de vestigingsplaats van Planzer Luxembourg in twijfel en weigert de teruggaaf. De verwijzende rechter stelt de vraag hoe de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening moet worden uitgelegd. Meer in het bijzonder vraagt de verwijzende rechter zich af of hiermee wordt bedoeld 1) de statutaire zetel, die in dit geval in Luxemburg is gelegen, 2) de plaats waar de beslissingen van dagelijks bestuur worden genomen, die in dit geval ook in Luxemburg is gelegen, of 3) de plaats waar de beslissingen worden genomen die van belang zijn voor de gebruikelijke operationele gang van zaken, die in dit geval in Zwitserland is gelegen.

Het Hof van Justitie begint de beantwoording van de vraag van de verwijzende rechter met een herhaling van zijn jurisprudentie over de vaste inrichting. Van een vaste inrichting is sprake indien er een voldoende mate van duurzaamheid en een – wat personeel en technisch materieel betreft – geschikte structuur is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken. Het Hof constateert dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de plaats van waaruit de transportactiviteiten van Planzer Luxembourg worden uitgevoerd Zwitserland is. Het Hof vervolgt dat één en dezelfde plaats zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als vaste inrichting van de betrokken onderneming kan zijn, maar dat het enkele feit dat art. 1 Achtste Richtlijn onderscheid maakt tussen beide begrippen aantoont dat in de gedachtegang van de Uniewetgever het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening een zelfstandige betekenis heeft ten opzichte van het begrip vaste inrichting. Het feit dat de plaats van waaruit de activiteiten van Planzer Luxembourg worden uitgeoefend zich niet in Luxemburg bevindt, sluit naar het oordeel van het Hof dus niet uit dat Planzer Luxembourg niet in Luxemburg haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Wanneer het gaat om een vennootschap dan wordt met het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening geduid op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van deze vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Om te bepalen waar deze plaats is gelegen moet met een aantal factoren rekening worden gehouden. De belangrijkste factoren zijn: de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Ook andere elementen kunnen in aanmerking worden genomen. Het Hof noemt de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie en

boekhouding zich bevinden en de plaats waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld. Ten slotte merkt het Hof op dat een fictieve vestiging, zoals een brievenbusmaatschappij niet kan worden aangemerkt als de zetel van de bedrijfsuitoefening.<sup>50</sup>

Naar het oordeel van het Hof van Justitie kan één en dezelfde plaats zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting van een onderneming zijn. Uit deze opmerking van het Hof zou kunnen volgen dat de vraag waar de activiteiten van de onderneming worden uitgeoefend irrelevant is om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de onderneming is gevestigd (zie ook paragraaf 4.2.6). De plaats van waaruit de activiteiten van de onderneming worden uitgevoerd, is immers de plaats waar de vaste inrichting is gevestigd. Deze kan wel op dezelfde plaats zijn gelegen als de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, maar vormt geen onderdeel van de zetel van bedrijfsuitoefening. In de zaak *Schmelz* stelt het Hof van Justitie dat de omstandigheid dat de enige belastbare handeling van mevrouw *Schmelz* wordt verricht in Oostenrijk niet betekent dat de Oostenrijkse autoriteiten ervan uit kunnen gaan dat zij in Oostenrijk is gevestigd.<sup>51</sup> Uit de zaak blijkt echter niet of die omstandigheid dan in de ogen van het Hof wel meeweegt bij het vaststellen waar *Schmelz* is gevestigd.

Het Hof stelt in de zaak *Planzer Luxembourg* vervolgens dat voor een vennootschap de zetel van bedrijfsuitoefening is gelegen op de plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Hetgeen het Hof opmerkt geldt specifiek voor vennootschappen. De vraag rijst welk criterium voor bijvoorbeeld natuurlijke personen/ondernemers kan worden aangelegd. Als dit de woonplaats van de natuurlijk persoon is, is het de vraag wat voor betekenis de bij gebreke van zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting geldende woonplaats nog heeft voor vennootschappen. Art. 16 en 17 voorstel *herschikking btw-verordening* geven een invulling van het begrip woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats voor zowel niet-belastingplichtige als belastingplichtige natuurlijke personen. Daar lijkt uit te volgen dat bij belastingplichtige natuurlijk personen de woon- of gebruikelijke verblijfplaats leidinggevend is.

50. Advocaat-generaal Poaires Maduro (Conclusie van 27 januari 2005, zaak C-452/03, Jur. 2005, blz. I-3947) is eerder in de zaak *RAL (Channel Island)* op vergelijkbare gronden van mening dat *RAL (Channel Islands)* haar zetel van bedrijfsuitoefening in Guernsey heeft gevestigd. Zij heeft op Guernsey een kantoor waar drie parttime directeuren en twee fulltime personeelsleden werkzaam zijn. Hun werkzaamheden zijn beperkt tot het voeren van de financiële administratie en het houden van toezicht op de cash flows van de speelautomaten. Daarnaast is *RAL (Channel Islands)* een in Guernsey opgerichte onderneming die is geregistreerd als private limited company in Alderly (Guernsey).

51. HvJ 26 oktober 2010, zaak C-97/09, VN 2010/58.20 (*Schmelz*), r.o. 31.



Bij het vaststellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd gaat het om de leiding van de vennootschap zelf en niet om de leiding van de onderneming die door de vennootschap wordt gedreven. Het Hof noemt een aantal factoren die van belang zijn bij het bepalen van de plaats waar de zetel van de bedrijfsuitoefening is gelegen. Vier van deze factoren worden door het Hof als de belangrijkste aangeduid. De andere worden aangeduid als andere elementen. Het Hof geeft geen toelichting over hoe deze omstandigheden tegenover elkaar moeten worden gezet. Moeten de belangrijkste omstandigheden bijvoorbeeld eerst worden afgewogen en als deze afweging geen eenduidige uitkomst heeft, komen de andere elementen pas aan bod of worden alle relevante omstandigheden meteen afgewogen en wegen de door het Hof als belangrijkste aangeduide omstandigheden daarbij het zwaarste? Art. 14, tweede lid, voorstel herschikking btw-verordening noemt alleen de vier door het Hof als belangrijkste aangeduide omstandigheden als omstandigheden om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Indien op basis hiervan niet met zekerheid kan worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd is de plaats waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding worden genomen doorslaggevend. Ook is de vraag wat het Hof verstaat onder het bestuur. Zijn dit de formele bestuurders of de daadwerkelijke bestuurders?

Voor het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg werd in de literatuur de opvatting verdedigd dat met de zetel van bedrijfsuitoefening wordt geduid op de werkelijke bedrijfsuitoefening.<sup>52</sup> Ook Advocaat-generaal Trstenjak stelt in haar conclusie bij de zaak Planzer Luxembourg dat de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats is waar de economische activiteiten van de onderneming daadwerkelijk plaatsvinden en welke wordt gekenmerkt door de samenwerking van voldoende personele en technische middelen voor de zelfstandige uitoefening van deze activiteiten. Zolang het tegendeel niet is bewezen is dit volgens Trstenjak de statutaire zetel. Naar de mening van Trstenjak kan het gehanteerde begrip 'bedrijfsuitoefening' enkel verwijzen naar de daadwerkelijke activiteiten. De in de literatuur verdedigde benadering past mijns inziens beter in een omzetbelasting dan de benadering van het Hof van Justitie. De omzetbelasting beoogt immers het verbruik van consumenten te belasten door hun bestedingen die zij bij ondernemers doen bij die ondernemers in de heffing te betrekken (paragraaf 2.2). Het land waar de ondernemer zijn economische activiteiten uitoefent, zal vaak het land zijn waar de consument zijn bestedingen doet (zie paragraaf 3.8). Ook is het de vraag hoe de invulling van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening in de zaak Planzer Luxembourg

52. H.W.M. van Kesteren, *De personenvennootschap en de BTW*, TFO 2005, blz. 1 e.v., G.J. van Norden, *De Personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW*, TFO 2005, blz. 35 en 36, D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 215 en M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 215.



zich verhoudt tot de zaak Berkholz<sup>53</sup> waarin het Hof van Justitie de zetel van bedrijfsuitoefening als primair aanknopingspunt aanduidt bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Om heffing in het land van verbruik te benaderen zal namelijk, uitgaande van de invulling van de vestigingsplaats-vorm zetel van bedrijfsuitoefening die het Hof van Justitie geeft, vaker de vaste inrichting als aanknopingspunt moeten gelden bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Met Van Doesum, Van Kesteren, Van Norden en Reiniers ben ik van mening dat de door het Hof van Justitie aangelegde criteria in de zaak Planzer Luxembourg ook kunnen gelden voor vennootschappen die niet belastingplichtig zijn.<sup>54</sup>

In de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien<sup>55</sup> geeft het Hof van Justitie aan dat de zetel van bedrijfsuitoefening het eerste aanknopingspunt is bij toepassing van art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn (thans art. 45, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Van dit eerste aanknopingspunt wordt slechts afgeweken als het aanknopen bij de zetel van bedrijfsuitoefening niet leidt tot een fiscaal rationale oplossing of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Deze voorkeur brengt met zich dat te allen tijde moet worden getoetst of de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt voor heffing vormt. Om die reden moet er naar mijn mening ook vanuit worden gegaan dat er altijd een zetel van bedrijfsuitoefening moet zijn, tenzij de activiteiten zeer verspreid zijn over het grondgebied van verschillende landen. Een onderneming kan niet alleen maar een vaste inrichting hebben. Indien een zetel van bedrijfsuitoefening ontbreekt, moet worden teruggevallen op de woon- of gebruikelijke verblijfplaats.

#### 4.3.2 Vaste inrichting

De eerste twee zaken waarin het Hof van Justitie ingaat op de vaste inrichting, betreffen beide een veerboot die een verbinding onderhoudt tussen twee lidstaten. In de eerste zaak, de zaak Berkholz gaat het om een onderneming die zich bezig houdt met de plaatsing en exploitatie van speelautomaten, jukeboxen en soortgelijke apparaten. Zij heeft elf van haar speelautomaten geïnstalleerd aan boord van twee veerboten van de Deutsche Bundesbahn. Deze veerboten onderhouden een verbinding tussen Duitsland en Denemarken. De op de desbetreffende veerboot geïnstalleerde speelautomaten worden onderhouden, hersteld en vervangen door twee personeelsleden van Berkholz die ook ter plaatse met de Deutsche Bundesbahn afrekenen. Deutsche Bundesbahn ontvangt 62% van de opbrengst van de speelautomaten als vergoeding

53. HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (Berkholz).

54. A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008, blz. 281.

55. HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, VN 1996, blz. 2120 (Faaborg-Gelting Linien).

voor de installatie van de speelautomaten op haar veerboten. De omvang van de werkzaamheden is niet dusdanig dat dit de permanente aanwezigheid van personeel van Berkholz aan boord van de veerboten vereist. Berkholz beschikt niet over eigen ruimten in de veerboten. Wel mag zij voor de opslag van de benodigde reserveonderdelen, volledige speelautomaten, veiligheidssleutels en een geldtelmachine gebruikmaken van diverse ruimtes op een veerboot. Ook mag zij de ontvangen bedragen deponeren in de scheepskluis. In de zaak Faaborg-Gelting Linien gaat het om een door Faaborg-Gelting Linien op een veerboot geëxploiteerd restaurant. Het Hof van Justitie stelt in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien dat pas een andere inrichting dan de zetel van bedrijfsuitoefening in aanmerking kan worden genomen wanneer deze inrichting een zekere bestendigheid vertoont doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn. Het aan boord van een zeeschip installeren van speelautomaten die van tijd tot tijd worden onderhouden, kan niet als een dergelijke inrichting worden beschouwd. Hetzelfde geldt voor het door Faaborg-Gelting Linien aan boord geëxploiteerde restaurant.

In de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien preciseert het Hof van Justitie niet expliciet waarom geen sprake is van een inrichting die duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor het verrichten van bepaalde diensten noodzakelijk zijn. In de zaak Berkholz legt het Hof nadruk op het feit dat de automaten van tijd tot tijd worden onderhouden. Het ontbreken van de duurzame aanwezigheid van personeel kan mijns inziens daarom worden beschouwd als een belangrijke factor die in de zaak Berkholz tot de conclusie leidt dat niet is voldaan aan de vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting.<sup>56</sup> In de zaak Faaborg-Gelting Linien zijn naar mijn mening echter wel alle personeel en middelen aanwezig om de restaurantdiensten te verrichten. Het Hof betreft namelijk uitdrukkelijk in zijn overwegingen over de eerst te beantwoorden prejudiciële vraag of bij restaurantverrichtingen sprake is van een levering of dienst dat de natuurlijke personen wier beroep dit is de tafel zullen dekken, de klanten adviseren en hen informeren over de aangeboden spijzen of dranken, de gerechten aan tafel opdienen en ten slotte na de maaltijd de tafel afruimen.

Daarnaast lijkt het Hof van Justitie het bestaan van een vaste inrichting te koppelen aan de vraag of doelmatig is aan te knopen bij de zetel van bedrijfsuitoefening bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Zo stelt het Hof in de zaak Berkholz:

56. Aldus ook: H.W.M. van Kesteren, Het begrip 'vaste inrichting' in de omzetbelasting, in: L.W. Sillevius, N.H. de Vries en M.A. Wisselink (red.), Leids fiscaal jaarboek 1987. Fiscaal ondernemingsrecht, Arnhem, Gouda Quint, 1987, blz. 100.

“19. Mitsdien moet de eerste vraag van het Finanzgericht worden geantwoord dat artikel 9, lid 1, van de Zesde Richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat een installatie voor commerciële activiteiten, zoals de exploitatie van speelautomaten, op een buiten het nationale grondgebied in volle zee varend schip, slechts als vaste inrichting in de zin van voornoemde bepaling kan worden beschouwd, indien die inrichting duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn *en het niet doelmatig is de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd aan te merken als plaats waar deze diensten worden verricht* (cursivering MM).”

In Faaborg-Gelting Linien stelt het Hof:

“17 Volgens bedoelde rechtspraak blijkt uit het onderlinge verband tussen de in artikel 9 gebruikte begrippen, dat slechts kan worden overwogen een andere inrichting dan de zetel aan te merken als plaats waar de dienst wordt verricht, indien die inrichting een zekere bestendigheid vertoont, doordat zij duurzaam over het personeel en de technische middelen beschikt die voor bepaalde diensten noodzakelijk zijn (r.o. 18 van het aangehaalde arrest).

18 Dit is kennelijk niet het geval met een restauratieruimte op een schip, *vooral niet wanneer, zoals in casu, de vaste zetel van de exploitant van het schip een bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing vormt* (cursivering MM).”

Het Hof stelt daarmee het bestaan van de vaste inrichting afhankelijk van de vraag of het doelmatig is de zetel van bedrijfsuitoefening te beschouwen als plaats waar de dienst wordt belast. Hieruit kan worden afgeleid dat hoewel er voldoende personeel en technische middelen aanwezig zijn toch geen vaste inrichting hoeft te bestaan. Het criterium van de doelmatigheid is positief geformuleerd, wat betekent dat getoetst dient te worden of de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt is en niet of de vaste inrichting dat niet is. Men zou wellicht tot de conclusie kunnen komen dat het nuttig is om aan te knopen bij de zetel van bedrijfsuitoefening zonder dat men hoeft te bezien of er een inrichting in een ander land aanwezig is die duurzaam beschikt over personeel en technische middelen om bepaalde diensten te verrichten. Beelen e.a. merken over het doelmatigheidscriterium op dat zij aannemen dat de doelmatigheid enkel betrekking heeft op de uitleg van het begrip vaste inrichting voor zover van belang bij het bepalen van de plaats van een dienst. In het bijzonder zou het volgens hen kunnen gaan om situaties waarin de zetel van bedrijfsuitoefening van de dienstverrichter een beter bruikbaar aanknopingspunt voor de belastingheffing is, omdat dat tot een meer rationele oplossing leidt en wellicht een conflict met een andere lidstaat vermijdt. Zij merken voorts op dat de beschikbaarheid van personeel en

technische middelen doorslaggevend is bij de beantwoording van de vraag of sprake is van een vaste inrichting.<sup>57</sup>

Het valt aan te nemen dat het Hof van Justitie in zijn overweging dat de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt vormt, heeft meegenomen dat het praktische problemen oplevert een ruimte op een veerboot die een verbinding onderhoudt tussen twee lidstaten als vaste inrichting te beschouwen. Men zou dan moeten bepalen in welke territoriale wateren de boot zich bevindt op het moment dat op de speelautomaat wordt gespeeld of in het restaurant een maaltijd wordt genuttigd. Daarbij laat het zich vooral bij de maaltijden nog denken dat maaltijden zowel op de territoriale wateren van het ene als het andere land worden genuttigd. De prestatie heeft immers een zekere duur. Toch stelt het Hof van Justitie niet in het algemeen dat een beweegbare inrichting nooit een vaste inrichting kan zijn. Mijns inziens kan een ruimte op een veerboot dan ook een vaste inrichting van een ondernemer opleveren.<sup>58</sup> Het Hof stelt geen nadere eisen aan de vorm en lokaliteit van de inrichting. Als er maar voldoende personeel en technische middelen aanwezig zijn om bepaalde diensten te verrichten, kan sprake zijn van een vaste inrichting.<sup>59</sup> Als heffingsaanknopingspunt is een beweegbare ruimte in de ogen van het Hof van Justitie echter pas geschikt indien het niet doelmatig is om aan te knopen bij de zetel van bedrijfsuitoefening. Wellicht dat het Hof in de situatie dat de zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Unie zou zijn gelegen een beweegbare inrichting als vaste inrichting aanmerkt. Heffing over diensten die gebruikt worden binnen de Unie zou anders niet kunnen plaatsvinden binnen de Unie.

In de zaak ARO Lease<sup>60</sup> komt duidelijker naar voren over welk personeel en welke technische middelen een ondernemer moet beschikken om een vaste inrichting in een ander land te kunnen hebben. In deze zaak moet het Hof van Justitie een antwoord geven op de vraag of de Nederlandse leasemaatschappij ARO Lease in België over een vaste inrichting beschikt. ARO Lease verhuurt op basis van operational lease personenauto's aan particulieren en ondernemers in België. De Belgische klanten van ARO Lease komen met haar in contact via in België gevestigde tussenpersonen die hiervoor een provisie ontvangen. Deze

57. S.T.M. Beelen, K.M. Braun, O.L. Mobach, R.N.G. van der Paardt en D.G. van Vliet, *Cursus belastingrecht. Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, losbladig, 2.1.6.K.b1.

58. Anders: M.E. van Hilten, *Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk*, WFR 1997, blz. 1369 e.v. en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, a.w. 2001, blz. 102.

59. Aldus ook: H.W.M. van Kesteren, a.w. 1987, blz. 100. Volgens Van Kesteren kan een vertegenwoordiger met een auto die noodzakelijk is voor een bepaalde dienstverrichting een vaste inrichting vormen.

60. HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease). Zie ook HvJ 7 mei 1998, zaak C-390/96, VN 1998/57.19 (Leaseplan Luxemburg).

tussenpersonen hebben geen bemoeienis met de uitvoering van de overeenkomsten. De leaseovereenkomsten worden opgemaakt in Nederland. ARO Lease heeft geen kantoor in België. Aan het einde van de overeengekomen leaseperiode geeft ARO Lease de klant de mogelijkheid om de auto te kopen. Wanneer verkoop niet onmiddellijk mogelijk blijkt, wordt de auto voor rekening en risico van ARO Lease tijdelijk gestald bij een handelaar in België. ARO Lease beschikt in België niet over een eigen stalling.

Het Hof herhaalt zijn overwegingen uit Berkholz met betrekking tot de verhouding tussen de vestigingsplaatsvormen zetel van de bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en het duurzaam beschikken over personeel en technische middelen en overweegt vervolgens:

- “18. Opgemerkt zij, dat de diensten die bij het leasen van auto's worden verricht, hoofdzakelijk bestaan in het onderhandelen over en het opmaken, ondertekenen en beheren van overeenkomsten en in het feitelijk ter beschikking stellen aan de cliënten van de overeengekomen auto's, die eigendom blijven van de leasemaatschappij.
19. Hieruit volgt, dat wanneer een leasemaatschappij in een Lidstaat niet over eigen personeel en niet over een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, dat wil zeggen een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken, niet kan worden aangenomen, dat zij in die Lidstaat over een vaste inrichting beschikt.
20. Gelet voorts zowel op de letter en het doel van artikel 9, leden 1 en 2, sub e, van de Zesde richtlijn als op het arrest Hamann (reeds aangehaald), kan noch de feitelijke terbeschikkingstelling van auto's aan de cliënten ingevolge lease-overeenkomsten, noch de plaats waar die auto's worden gebruikt, worden beschouwd als een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium in de geest van de Zesde richtlijn voor het bestaan van een vaste inrichting.
21. Dat er bij de leasingdiensten nog andere, bijkomende of aanvullende omstandigheden en handelingen betrokken zijn, zoals die welke in België plaatsvinden, doet aan deze vaststelling niet af. Zo staat de omstandigheid dat de cliënten zelf de auto van hun keuze uitzoeken bij een Belgische dealer, immers volstrekt los van de inrichting van de dienstverrichter. De zelfstandige tussenpersonen die geïnteresseerde cliënten met ARO in contact brengen, kunnen niet als duurzaam personeel in de zin van de aangehaalde rechtspraak worden beschouwd. De omstandigheid ten slotte, dat de auto's in België zijn geregistreerd, waar tevens de wegenbelasting ervoor verschuldigd is, houdt verband met de plaats waar zij worden gebruikt, een aspect dat

volgens de aangehaalde rechtspraak niet relevant is voor de toepassing van de regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.

22. Bijgevolg kan niet worden gezegd, dat in omstandigheden zoals die van het hoofdgeding, de diensten vanuit een vaste inrichting worden verricht.”

Het Hof gaat ook in op een door de Europese Commissie voorgestelde alternatieve theorie voor de uitleg van de vestigingsplaatsvorm zetel van de bedrijfsuitoefening. Volgens de Europese Commissie worden de leasediensdiensten niet vanuit het kantoor van ARO Lease in Nederland, maar in België verricht, waar de klanten worden geworven en de auto's worden gekocht, geleverd en uiteindelijk weer worden verkocht en zou daarbij moeten worden aangeknoopt. Daarin betreft het Hof ook de opmerkingen van de Deense regering. De Deense regering stelt in haar schriftelijke opmerkingen dat de begrippen plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd en vaste inrichting niet zodanig mogen worden uitgelegd dat zij enkel verwijzen naar de plaats waar de dienstverrichter om juridische redenen zijn bedrijf heeft gevestigd. Zij stelt dat volgens het arrest Berkholz rekening moet worden gehouden met de economische realiteit. Het Hof interpreteert de opmerkingen van de Europese Commissie en de Deense regering in die zin dat zij stellen dat rekening moet worden gehouden met de economische realiteit en dat de plaats waar de bedrijfsuitoefening daadwerkelijk plaatsvindt, als plaats van dienst moet worden aangemerkt. Het Hof stelt vervolgens:

- “24. Dienaangaande moet worden beklemtoond, dat in de gedachtegang van de gemeenschapswetgever de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening voorop stond, zoals blijkt uit de systematiek van artikel 9 van de Zesde Richtlijn en uit de in lid 2, sub c, daarvan geformuleerde regel – die afwijkt van de hoofdregel van artikel 9, lid 1 –, dat de plaats van bepaalde diensten de plaats is waar de diensten materieel worden verricht.
25. Dat was tevens het uitgangspunt bij de huidige redactie van de in artikel 9, lid 1, vervatte hoofdregel, alsmede van de bovengenoemde bijzondere en uitdrukkelijke bepalingen voor vervoermiddelen.
26. De uitlegging van de Commissie en de Deense regering zou derhalve indruisen tegen de bedoeling van de wetgever die, rekening houdend met de economische realiteit, met betrekking tot vervoermiddelen ervoor heeft gekozen om in de hoofdregel van artikel 9, lid 1, een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium op te nemen, te weten de zetel van de bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting.”

In de zaak ARO Lease geeft het Hof van Justitie een nadere invulling van het criterium dat de ondernemer in een andere lidstaat duurzaam dient te beschikken over personeel en technische middelen. Er moet namelijk een

structuur zijn met een voldoende mate van duurzaamheid in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken. De zelfstandige tussenpersonen kunnen niet worden beschouwd als duurzaam personeel. Een zelfstandige tussenpersoon is mijns inziens als zelfstandige ondernemer voor de omzetbelasting te beschouwen. De plaats waar hij zijn handelingen verricht, kan dan alleen van belang zijn om vast te stellen waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd.<sup>61</sup> Verder kijkt het Hof naar wat in feite de kern van de activiteiten bij het leasen van auto's is.<sup>62</sup> Daarbij acht het Hof vooral het opmaken en uitvoeren van de leaseovereenkomsten van doorslaggevend belang. Dat bijkomende en aanvullende handelingen in België plaatsvinden, doet daar niet aan af. Zoals Advocaat-generaal Fennelly stelt in zijn conclusie bij de zaak ARO Lease zou een vaste inrichting in België tevens verscheidene plaatsen moeten omvatten, omdat een groot aantal verschillende personen voor ARO Lease handelingen in België verrichten.<sup>63</sup> Met Van Kesteren ben ik van mening dat de leaseauto's niet kunnen worden beschouwd als technische middelen waarmee de ondernemer in staat is leaseovereenkomsten te sluiten, maar het gaat om goederen die onderdeel uitmaken van de dienstverlening zelf.<sup>64</sup>

Uit het gebruik van het woordje 'of' tussen "in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt" en "beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen" in rechtsoverweging 19 lijkt te volgen dat zowel wanneer het personeel en de middelen aanwezig zijn om de overeenkomsten op te maken als in de situatie waarin er voldoende personeel en middelen aanwezig zijn die enkel het nemen van beslissingen van dagelijks bestuur mogelijk maken, sprake van een vaste inrichting zal zijn. Omdat het Hof daarna vervolgt met "een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken" moet mijns inziens worden aangenomen dat het beschikken over personeel en middelen voor het nemen van beslissingen van dagelijks bestuur niet voldoende is om te kunnen spreken van een vaste inrichting. Het gaat mijns inziens om de combinatie van het personeel en de middelen geschikt om overeenkomsten op te maken en het

61. Aldus ook: Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly van 12 december 1996, bij HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, Jur. 1997, blz. I-4383 (ARO Lease).

62. Vgl. A.H. Bomer, Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal rationeel?, BTW-bulletin 2003, nr. 12, blz. 6, waarin hij opmerkt dat of aan de eis van het duurzaam beschikken over personeel en middelen wordt voldaan afhankelijk is van de aard van de prestatie die wordt verricht.

63. Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly reeds aangehaald, punt 30.

64. H.W.M. van Kesteren, De BTW-regelgeving bij internationale dienstverlening. Rechtsvragen bij BTW-regels inzake voorkoming dubbele belasting en vermijding van niet-heffing, BTW-bulletin 1996, nr. 4, blz. 11.

personeel en de middelen die geschikt zijn om beslissingen van dagelijks bestuur te nemen. De vraag is of met dagelijkse leiding wordt bedoeld op een leiding die functioneert naast, maar ook op basis van instructies van de leiding van de gehele onderneming of dat het voldoende is als zich ter plaatse een of meer personen bevinden die het productieproces beheersen en die voor meer algemene zaken, zoals het maken van reclame, het doen van onderzoek en voorlichting steunen op de leiding van de onderneming als geheel. Voor wat betreft het opmaken van de overeenkomsten is het mijns inziens niet voldoende dat personeel en middelen aanwezig zijn die noodzakelijk zijn om de overeenkomsten op papier te zetten. Het Hof legt de nadruk op de kern van de activiteiten van ARO Lease en die kern is niet de administratieve vastlegging op zich. De kern van de activiteiten wordt gevormd door, zo blijkt uit rechts-overweging 18, het onderhandelen over en het opmaken, ondertekenen en beheren van overeenkomsten en het feitelijk ter beschikking stellen van de auto's. Aangenomen moet worden dat het Hof met het opmaken van de overeenkomsten doelt op het onderhandelen over, opmaken, ondertekenen en beheren van de leaseovereenkomsten.

Kennelijk moet dus per onderneming/sector worden bekeken wat de kern van de activiteiten is en moeten het personeel en middelen die noodzakelijk zijn voor de uitvoering van die kern van de activiteiten aanwezig zijn, evenals het dagelijks bestuur dat leiding geeft aan de uitvoering daarvan. In de zaak Planzer Luxembourg stelt het Hof van Justitie specifiek ten aanzien van een transportonderneming dat er een kantoor moet zijn waarin beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen en een stalling voor de voertuigen wil sprake zijn van een vaste inrichting. Poaires Maduro gaat in zijn conclusie bij de zaak RAL (Channel Islands)<sup>65</sup> specifiek in op de vraag over welk personeel en welke middelen de ondernemer de beschikking moet hebben, wil hij een vaste inrichting hebben in een ander land. In RAL (Channel Islands) gaat het onder meer om de vraag of bij de exploitatie van speelautomaten sprake is van een vaste inrichting. Poaires Maduro onderscheidt tussen twee soorten middelen:

1. Middelen die onder directe invloed van de dienstverrichter moeten staan. Hieronder vallen die middelen die direct noodzakelijk zijn voor het verrichten van de desbetreffende prestatie, namelijk het sluiten en uitvoeren van contracten met de klanten.
2. Middelen die weliswaar nodig zijn voor het verrichten van de diensten maar die niet onder de directe invloed van de dienstverrichter hoeven te staan om te concluderen dat de vaste inrichting van hem is.

65. Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro van 27 januari 2005, bij HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, Jur. 2005, blz. I-3947 (RAL (Channel Islands)).



In geval van RAL (Channel Islands) zijn alleen de speelautomaten noodzakelijk voor het sluiten van de contracten en de uitvoering ervan met de klanten. Het aanwezige personeel heeft geen directe bemoeienis met het sluiten van de contracten. De speelautomaten zijn naar zijn mening daarom de enige structuur waarover RAL (Channel Islands) directe zeggenschap moet hebben. Indien het standpunt zou worden ingenomen dat men directe zeggenschap over alle middelen zou moeten hebben die voor de dienstverrichting enigszins noodzakelijk zijn, zou dit leiden tot absurde resultaten. Zo zou bijvoorbeeld geen sprake kunnen zijn van een vaste inrichting indien een ondernemer een beveiligingsbedrijf inhuurt waarover hij geen zeggenschap heeft. Volgens Paires Maduro beschikt RAL (Channel Islands) over een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk omdat de speelautomaten onder haar directe zeggenschap staan. Opvallend is dat ook in Berkholz aan deze voorwaarden is voldaan, zodat naar de mening van Paires Maduro ook in die situatie sprake zou zijn van een vaste inrichting. Het standpunt zou zelfs kunnen worden ingenomen dat een ondernemer die een speelautomaat plaatst in het etablissement van een ander, bijvoorbeeld in het café van die ander, en de opdracht geeft aan die caféhouder om klanten eventueel bij te staan en ingeval de automaat kapot gaat een door de eigenaar van de speelautomaat aangewezen monteur te bellen een vaste inrichting heeft in het café. Hij heeft immers de directe zeggenschap over de speelautomaat die het enige middel vormt waarover hij moet beschikken om een vaste inrichting te hebben. Overigens ben ik van mening dat indien het door RAL (Channel Islands) bij RAL Services Ltd. ingehuurde personeel werkzaam is onder verantwoordelijkheid en op aanwijzing van RAL (Channel Islands) dit gelijk kan worden gesteld met personeel dat in dienst zou zijn bij RAL (Channel Islands).

Ondanks het feit dat de Deense DFDS A/S niet een dergelijke zeggenschap over het personeel en de middelen van haar Engelse dochter DFDS Ltd. heeft, wordt DFDS A/S geacht over een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk te beschikken.<sup>66</sup> Tussen beide vennootschappen is een zogenaamde agentuur-overeenkomst gesloten op basis waarvan DFDS Ltd. optreedt als 'algemeen verkoop- en havenagent' voor de Deense vennootschap in het Verenigd Koninkrijk. Zij verkoopt rondreis pakketten in naam en voor rekening van DFDS A/S. Hiervoor ontvangt zij een brutocommissie van 19% over alle door haar verkochte diensten. Het Hof van Justitie gaat allereerst in op de vraag of aanknoping van de zetel van bedrijfsuitoefening leidt tot een fiscaal rationele oplossing. Naar het oordeel van het Hof is dit niet het geval, omdat dan voorbij wordt gegaan aan de feitelijke plaats van de verkoop van rondreizen. Deze wordt naar het oordeel van het Hof door de nationale autoriteiten, ongeacht de bestemming van de reiziger, op goede gronden als het nuttigste aanknopingspunt beschouwd. De economische realiteit is een fundamenteel criterium

66. HvJ 20 februari 1997, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).

binnen het gemeenschappelijk btw-stelsel. Naar het oordeel van het Hof is DFDS Ltd. afhankelijk van DFDS A/S omdat laatstgenoemde vennootschap het gehele aandelenkapitaal van haar dochtermaatschappij bezit en haar een aantal contractuele verplichtingen zijn opgelegd. Het feit dat DFDS Ltd. eigenaar is van haar eigen kantoren doet daar niet aan af. Naar het oordeel van het Hof voldoet de inrichting aan de minimaal vereiste bestendigheid wat personeel en technische middelen betreft, gelet op het aantal werknemers en de materiële omstandigheden waaronder zij diensten aan de reizigers verricht.

De zaak DFDS is in de literatuur sterk bekritiseerd. Dit omdat de juridische zelfstandigheid van de dochtervennootschap door het Hof wordt genegeerd. De dochtermaatschappij wordt aangemerkt als vaste inrichting en gaat daarmee op in de onderneming van haar moedermaatschappij. De Commissie samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting merkt op dat sprake is van een doelredenering. Eerst wordt gezien welke plaats van dienst wenselijk is en vervolgens wordt een vaste inrichting gecreëerd om die plaats te realiseren.<sup>67</sup> Nieuwenhuizen spreekt van een politieke beslissing, aangezien het Hof zonder een echt goede en gedegen juridische onderbouwing tot een oplossing komt die het gat dicht dat de lidstaten zelf niet hebben kunnen dichtten.<sup>68</sup> Van Hilten vraagt zich af of de beslissing in DFDS niet mede is ingegeven door de omstandigheid dat het in de DFDS-zaak gaat om een constructie. De eventuele afhankelijkheid van een (neven)vestiging is volgens haar niet het onderscheidend criterium voor de btw. In de btw is haars inziens de (juridische) zelfstandigheid bepalend voor de status.<sup>69</sup> Van Kesteren e.a. stellen de vraag of de zaak DFDS een incident is of dat het Hof hiermee een lijn heeft ingezet waardoor de fiscale eenheid over de grens binnen bereik komt.<sup>70</sup> Vervaet merkt op dat met de zaak DFDS de vaste vertegenwoordiger in de btw is geïntroduceerd. Tevens volgt volgens hem uit deze zaak dat het hanteren van het criterium 'fiscaal rationale oplossing', lidstaten de mogelijkheid biedt om ongewenste structuren te bestrijden door de vaststelling van een vaste inrichting.<sup>71</sup> Van den Elsen, ten slotte, vraagt zich af of ook in een geval waarin geen sprake is van een moeder-dochterverhouding, maar sprake is van een volkomen gescheiden relatie, een vennootschap een vaste inrichting van een andere vennootschap kan vormen. Het is, zo geeft hij aan, niet aan dochtervennootschappen voorbehouden om contracten namens een ander te sluiten

67. Vereniging voor Belastingwetenschap, Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 18.

68. W.A.P. Nieuwenhuizen, BTW: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel, NTFR 2001/1545, blz. 3.

69. M.E. van Hilten, a.w. 1997, blz. 1374.

70. A. van Dongen, M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, O.L. Mobach en R. Vos, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2003, blz. 152.

71. F.L.J. Vervaet, De vaste inrichting – vangnet voor BTW-heffing?, Btw Brief 1997, nr. 6/7, blz. 8 en 9.

en het is ook niet ongebruikelijk dat de opdrachtgever de ander 'verbiedt' voor andere opdrachtgevers te werken.<sup>72</sup> Gelet op de verwijzing van Advocaat-generaal La Pergola<sup>73</sup> naar de zaken Vlaamse Reisbureaus<sup>74</sup> en Volkswagen en VAG Leasing<sup>75</sup> die het Hof waarschijnlijk heeft gevolgd is dit mijns inziens het geval. Deze twee zaken zien namelijk op de positie van handelsagenten in het mededingingsrecht. Het zal regelmatig voorkomen dat ondernemers derden als handelsagent inzetten.

In zijn definitie van het begrip vaste inrichting stelt het Hof van Justitie steeds dat sprake moet zijn van personeel en middelen die geschikt zijn om bepaalde diensten te verrichten. Uit deze overweging zou kunnen worden afgeleid dat een nevenvestiging die alleen voorbereidende activiteiten of hulpactiviteiten voor de grotere onderneming waarvan zij deel uitmaakt, verricht niet als vaste inrichting kan worden aangemerkt. Deze verricht immers geen diensten<sup>76</sup> in de zin van de btw-richtlijn en kan dus geen vaste inrichting zijn. Mijns inziens kan deze conclusie niet worden getrokken op basis van de in de zaken Berkholz, Faaborg-Gelting Linien en ARO Lease gegeven invulling van het begrip vaste inrichting. In deze zaken is namelijk de vraag aan de orde waar de dienst van de dienstverrichter zelf op basis van art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn (thans art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is belast.<sup>77</sup> Het ligt niet voor de hand dat een prestatie wordt toegerekend aan een vestiging die slechts de voorbereidende handelingen verricht indien er een ander aanknopingspunt beschikbaar is in de vorm van een vestiging, die zich met de daadwerkelijke uitvoering van de desbetreffende diensten bezig houdt. Inmiddels heeft het Hof van Justitie in de zaak Planzer Luxembourg aangegeven dat een vaste plaats die enkel wordt gebruikt om voor de onderneming voorbereidende of hulpactiviteiten te verrichten, zoals het aanwerven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de ondernemingsactiviteiten geen vaste inrichting is. Een dergelijke vestiging zou voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) volgens het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening

72. E.H. van den Elsen, Buitenlandse dochteronderneming als vaste inrichting, BTW-bulletin 1997, nr. 7/8, blz. 2.

73. Conclusie van Advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997, bij HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, Jur. 1997, blz. I-1005 (DFDS).

74. HvJ 1 oktober 1987, zaak 311/85, Jur. 1987, blz. 3801 (Vereniging van Vlaamse Reisbureaus).

75. HvJ 24 oktober 1995, zaak C-266/93, Jur. 1995, blz. I-3477 (Volkswagen en VAG Leasing).

76. Hoewel in de jurisprudentie van het Hof van Justitie gesproken wordt van het verrichten van diensten mag worden aangenomen dat ook het verrichten van leveringen vanuit een inrichting ook voldoende is. Zie in deze zin M.E. van Hilten, De vaste inrichting in de BTW, Europees BTW-Nieuws 1993, nr. 9, blz. 11.

77. Aldus ook M.E. van Hilten, a.w. 1992, blz. 219. Anders: C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen. Een vergelijkend onderzoek naar het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting (diss. Leiden), Arnhem, Gouda Quint, 1990, blz. 244.

echter wel een vaste inrichting kunnen zijn. Voorbereidende werkzaamheden, bijvoorbeeld het werven van personeel, kunnen ook worden uitgevoerd omdat de ondernemer het oogmerk heeft op die plaats uiteindelijk prestaties vanuit een nevenvestiging te gaan verrichten. De vraag rijst daarom of het Hof met de opmerking dat een vaste plaats die wordt gebruikt voor voorbereidende of hulpactiviteiten geen vaste inrichting is impliciet zegt dat een vaste inrichting pas bestaat op het moment dat er daadwerkelijk diensten vanuit de vestiging worden verricht en daarvóór sprake is van een vaste plaats waar slechts voorbereidende werkzaamheden voor de onderneming worden verricht.

#### 4.4 Samenvattend

Hiervoor zijn de Europese btw-richtlijn(vorstell)en en de jurisprudentie van het Hof van Justitie voor wat betreft de uitleg van de woon- en vestigingsplaats in de omzetbelasting onder de loep genomen. Uit de richtlijnen en de jurisprudentie vloeien een aantal aanwijzingen voort over de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen. In deze paragraaf zullen deze aanknopingspunten per onderdeel worden samengevat, zodat de lezer zich per onderdeel een beeld kan vormen over de uitleg van het vestigingsplaatsbegrip vanuit Europees perspectief.

##### 4.4.1 *Zetel van de bedrijfsuitoefening*

Wat allereerst de zetel van de bedrijfsuitoefening betreft, volgt uit de toelichting op het voorstel voor de Zesde Richtlijn dat heffing in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, is gekozen omwille van de eenvoud en ter vermijding van interpretatiemoeilijkheden die zouden voortvloeien uit het aanknopingspunt plaats waar van de dienst gebruik wordt gemaakt of waar een recht wordt uitgeoefend. Volgens de Europese Commissie zou de invulling van het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening tot weinig moeilijkheden moeten leiden. In het begin zien we een benadering van de invulling van de vestigingsplaatsvorm zetel van de bedrijfsuitoefening die aansluit bij de plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt. Zo stelt de Europese Commissie bijvoorbeeld dat ervan uit moet worden gegaan dat op de plaats waar een dienst wordt aangeboden in de meeste gevallen een zetel van bedrijfsuitoefening aanwezig is waar deze dienst bij hoort. Uit de zaak Planzer Luxembourg blijkt echter dat de zetel van de bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd zijn de belangrijkste omstandigheden: de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Ook

andere elementen kunnen in aanmerking worden genomen, te weten: de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie en boekhouding zich bevinden en de plaats waar de financiële en vooral de bankzaken hoofdzakelijk worden geregeld. Alleen een postbusnummer levert geen zetel van bedrijfsuitoefening op. Ook kan uit de zaak Planzer Luxembourg en art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) worden afgeleid dat het voor de vraag waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd irrelevant is van waaruit de prestaties van de belastingplichtige worden verricht. Het zou mijns inziens beter in een omzetbelasting passen om uit te gaan van de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening bij invulling de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening. Dit sluit beter aan bij de gedachte van heffing in het land van verbruik. Bovendien kan de vraag worden gesteld hoe de door het Hof van Justitie gekozen invulling van de zetel van bedrijfsuitoefening zich verhoudt tot het feit dat de zetel van bedrijfsuitoefening het primaire aanknopingspunt vormt voor de plaats waar een dienst is belast.

#### 4.4.2 *Vaste inrichting*

De uitleg van de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting is voornamelijk aan de orde gekomen in de jurisprudentie van het Hof van Justitie. De vaste inrichting was namelijk niet opgenomen in het oorspronkelijke voorstel voor de Zesde Richtlijn. Wel moet er mijns inziens van worden uitgegaan dat men met de invoering van het begrip vaste inrichting de doelstellingen van de regels voor de plaats van dienst nog beter heeft willen invullen. Naar het oordeel van het Hof van Justitie is van een vaste inrichting pas sprake als er een zekere bestendigheid is. Van bestendigheid is sprake als duurzaam wordt beschikt over personeel en middelen die voor bepaalde dienstverrichtingen noodzakelijk zijn. Later in ARO Lease spreekt het Hof van een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken. Mijns inziens moet worden aangenomen dat het Hof in de zaak Berkholz geen vaste inrichting heeft willen aannemen, omdat geen sprake was van een permanente aanwezigheid van personeel. Ondanks dat moet worden aangenomen dat het personele element in de zaak Faaborg-Gelting Linien niet ontbrak, nam het Hof in die zaak toch ook geen vaste inrichting aan. Kennelijk heeft het Hof zich hierbij laten leiden door praktische overwegingen en wil het bewegende inrichtingen niet als vaste inrichting bestempelen. Aangenomen moet worden dat een structuur die enkel beslissingen van dagelijks bestuur kan nemen geen vaste inrichting is. In de zaak Planzer Luxembourg geeft het Hof van Justitie specifiek voor een transportonderneming aan waarover hij moet beschikken wil hij een vaste inrichting hebben. Advocaat-generaal Poaires Maduro is van mening dat de aanwezigheid van personeel voor het bestaan van een vaste inrichting noodzakelijk is, maar dat

de presterende ondernemer geen zeggenschap hoeft te hebben over dit personeel, als de overeenkomsten worden gesloten en uitgevoerd door middel van automaten. In de zaak Berkholz lijkt het Hof van Justitie het bestaan van een vaste inrichting afhankelijk te stellen van de vraag of heffing in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd al dan niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat. Vraag is of dit inderdaad onderdeel is van het bestaan van een vaste inrichting of dat het Hof duidt op de toerekening van een dienst aan de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting bij de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Uit 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) lijkt te volgen dat een niet-belastingplichtige nooit een vaste inrichting kan hebben.

In het voorstel voor een Negentiende Richtlijn heeft de Europese Commissie het voorstel gedaan in de richtlijn op te nemen dat een vestiging, die zelf geen diensten verricht ook als vaste inrichting kwalificeert. Ook het btw-comité pleit nu voor een dergelijke uitleg. Onderdeel van de definitie van een vaste inrichting is dat prestaties vanuit de vaste inrichting moeten worden verricht. Omdat het in de zaken waar deze definities worden gegeven steeds gaat om vestigingen die ook daadwerkelijk prestaties verrichten, vormt die omstandigheid mijns inziens de oorzaak van dit onderdeel van de definitie. In de zaak Planzer Luxembourg stelt het Hof van Justitie echter dat hulpactiviteiten en voorbereidende werkzaamheden niet tot een vaste inrichting leiden. Art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening bepaalt echter anders. Omdat voorbereidende werkzaamheden in een land kunnen worden verricht omdat de ondernemer in dat land uiteindelijk een actieve nevenvestiging wil oprichten, kan naar aanleiding van deze opmerking van het Hof de vraag worden gesteld of het Hof impliciet stelt dat tijdens de beginfase van een vaste inrichting nog geen sprake is van een vaste inrichting. De vaste inrichting ontstaat dan op het moment dat de eerste prestatie vanuit die inrichting wordt verricht.

#### 4.4.3 *Woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats*

Over de invulling van het begrip woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats in de btw is niet veel bekend. Deze aanknopingspunten komen in beeld bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. Volgens het btw-comité en voorstel herschikking btw-verordening is de gebruikelijke verblijfplaats het adres dat staat vermeld in het bevolkingsregister. Waar een natuurlijk persoon woont, wordt bepaald door feiten en omstandigheden. Gezocht moet worden naar de plaats waarmee de natuurlijke persoon de sterkste (persoonlijke en professionele) banden heeft. Een natuurlijk persoon kan een tweede woonplaats hebben volgens het btw-comité. Uit art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kan worden afgeleid dat de woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats alleen gelden voor natuurlijke personen. De aanknopingspunten woon- en gebruikelijke verblijfplaats worden niet genoemd in de

reisbureauregeling van art. 306 e.v. btw-richtlijn. Een verklaring hiervoor kan worden gevonden in de gedachte dat reizen ten tijde van het tot stand komen van die bepaling altijd werden verkocht via een vestiging waarin men rechtstreeks contact heeft met een van de medewerkers van het reisbureau. Uit deze gedachte zou kunnen worden afgeleid dat de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats slechts van belang is indien de aard van de ondernemingsactiviteiten zodanig is dat deze geen inrichting vereist van waaruit de activiteiten plaatsvinden.

#### 4.4.4 *Toerekening*

Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt dat de zetel van bedrijfsuitoefening het primaire aanknopingspunt is voor heffing. Dat betekent dat een dienst in beginsel belast is in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Vraag is of het hiervoor in paragraaf 4.4.2 genoemde doelmatigheidsvereiste wordt gehanteerd voor toerekening van een prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting of dat het een voorwaarde is voor het bestaan van een vaste inrichting. Als het de toerekening betreft, komt heffing in het land waar de vaste inrichting is gevestigd aan de orde als heffing in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat oplevert. Volgens het btw-comité en het voorstel herschikking btw-verordening is het echter een feitelijke kwestie om te bepalen aan welke vestiging een dienst moet worden toegerekend. Daarbij worden omstandigheden aangegeven waarop de dienstverrichter in het bijzonder moet letten.

## HOOFDSTUK 5

# De woon- en vestigingsplaats in de btw; Nederlands perspectief

### 5.1 Inleiding

In hoofdstuk 4 zijn de vier vestigingsplaatsvormen aan de hand van de Europese btw-richtlijnen, richtlijnvoorstellen en jurisprudentie van het Hof van Justitie en opvattingen daarover in de literatuur geanalyseerd. In dit hoofdstuk wordt hetzelfde gedaan vanuit Nederlands perspectief. Het doel van deze analyse is niet om integraal in te gaan op de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen. Wat in dit en het voorgaande hoofdstuk wordt geconcludeerd over de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen zal in de hoofdstukken 7 en 8 nader worden bekeken en in verband worden gebracht met de in hoofdstuk 3 geformuleerde uitgangspunten voor de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting.

### 5.2 De woon- en vestigingsplaats in de Nederlandse omzetbelastingwetgeving

#### 5.2.1 *De Wet op de Omzetbelasting 1954*

Reeds in de Wet OB 1954 komt een woon- en vestigingsplaats als heffingsaanknopingspunt voor. Art. 5, tweede lid, Wet OB 1954 geeft voor een aantal diensten, zoals diensten met betrekking tot een onroerende zaak, bijzondere regels ter bepaling van de plaats van dienst. Voor alle overige diensten geldt op grond van art. 5, tweede lid, onderdeel d, Wet OB 1954 dat deze belast zijn in het land waar degene aan wie de dienst wordt bewezen woont of is gevestigd. Indien degene aan wie de dienst wordt bewezen niet in Nederland woont of is gevestigd, maar wel in Nederland het genot van de prestatie heeft, wordt de dienst echter belast daar waar de ondernemer zijn prestatie of het belangrijkste deel van zijn prestatie verricht. Uit de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel voor de Wet OB 1954 blijkt dat de wetgever met de regels voor de plaats van dienst en dus ook met het criterium 'woont of is gevestigd' ernaar streeft om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de gedachte dat heffing dient plaats te vinden in het land van verbruik zonder dat dit tot praktische moeilijkheden leidt. Een dienst wordt volgens de wetgever in Nederland verbruikt



wanneer degene aan wie hij wordt bewezen in Nederland het genot van die dienst heeft.<sup>1</sup>

Naast de regeling voor de plaats van dienst is het van groot belang om de aansprakelijkheidsregeling van art. 20, tweede lid, Wet OB 1954 (tekst 1954) te noemen. Op grond van deze bepaling is de in Nederland woonachtige of gevestigde ontvangende ondernemer van een levering of dienst van een buitenlandse ondernemer hoofdelijk aansprakelijk voor de door de presterende ondernemer verschuldigde omzetbelasting. Art. 6 UB OB 1954 (tekst 1954) geeft de ondernemer die hoofdelijk aansprakelijk is een meldingsplicht. Hij dient de leveringen en diensten waarvoor hij hoofdelijk aansprakelijk is te melden bij de inspecteur der accijnzen te 's-Gravenhage. De melding bij de inspecteur in 's-Gravenhage houdt verband met het feit dat deze op grond van art. 12, vijfde lid, UB OB 1954 (tekst 1954) ter zake van de heffing van omzetbelasting voor de presterende ondernemer bevoegd is.<sup>2</sup> Via de melding die de ondernemer die de prestatie ontvangt doet, kan de inspecteur nagaan welke leveringen en diensten door buitenlandse ondernemers in Nederland zijn verricht en of de belasting over deze leveringen en diensten door deze buitenlandse ondernemers is betaald. Is dit niet het geval dan kan de inspecteur de omzetbelasting verhalen op de in Nederland woonachtige of gevestigde ondernemer die de prestatie heeft ontvangen.<sup>3</sup> Uit art. 12 UB OB 1954 (tekst 1954) kan worden afgeleid wanneer sprake is van een in het buitenland gevestigde ondernemer. Art. 12 UB OB 1954 (tekst 1954) luidt als volgt:

“Artikel 12

1. Ten aanzien van de ondernemer, die hier te lande woont of is gevestigd, is bevoegd de inspecteur binnen wiens ambtskring het bedrijf of beroep of het belangrijkste gedeelte daarvan wordt uitgeoefend. Voor de toepassing van deze bepaling worden verscheidene door een ondernemer uitgeoefende bedrijven of beroepen als één bedrijf of beroep beschouwd.
2. Ten aanzien van de ondernemer, die hier te lande woont of is gevestigd, doch die zijn bedrijf of beroep rondvarend of rondtrekkend uitoefent, is bevoegd de inspecteur binnen wiens ambtskring de ondernemer woont of is gevestigd.
3. Ten aanzien van de ondernemer, die hier te lande woont of is gevestigd, doch die hier te lande geen woon- of verblijfplaats heeft, is bevoegd de inspecteur, die zich het eerste met de belasting bemoeit.

1. Kamer II, vergaderjaar 1951-1952, 2602, nr. 3 (MvT), blz. 25.

2. Art. 6 UB OB 1954 verwijst dan ook naar art. 12, vijfde lid, UB OB 1954.

3. Paragraaf 38, eerste lid, Leidraad Omzetbelasting 1954, opgenomen in C.P. Tuk, Wet op de Omzetbelasting 1954, Zwolle, N.V. Uitgevers-maatschappij W.E.J. Tjeenk Willink, 1955, blz. 224.

4. Ten aanzien van de ondernemer die niet hier te lande woont of is gevestigd, is bevoegd de inspecteur binnen wiens ambtskring:
  - a. de enige of belangrijkste vaste inrichting zich bevindt, indien de ondernemer hier te lande één of meer vaste inrichtingen heeft;
  - b. de enige of de belangrijkste vertegenwoordiger kantoor houdt of woont, indien de ondernemer hier te lande geen vaste inrichting, doch wel één of meer vaste vertegenwoordigers heeft.

Bij twijfel omtrent de belangrijkheid van vaste inrichtingen of vertegenwoordigers beslist uitsluitend de Inspecteur der accijnzen te 's-Gravenhage.

5. Ten aanzien van de ondernemer, die niet hier te lande woont of is gevestigd en die niet onder het vierde lid valt, is bevoegd de Inspecteur te 's-Gravenhage.
6. In afwijking van het eerste, vierde en vijfde lid is ten aanzien van natuurlijke personen, die een vrij beroep uitoefenen, bevoegd de inspecteur binnen wiens ambtskring de ondernemer woont of, indien de ondernemer niet hier ten lande woont doch aldaar wel gewoonlijk verblijf houdt, de inspecteur binnen wiens ambtskring de verblijfplaats zich bevindt. In het laatste geval is, indien de ondernemer gewoonlijk hier te lande verblijf houdt, doch zulks niet doet binnen de ambtskring van een bepaalde inspecteur, bevoegd de inspecteur die zich het eerst met de belastingheffing bemoeit.”

Uit art. 12 UB OB 1954 (tekst 1954) volgt dat sprake is van een in het buitenland woonachtige of gevestigde ondernemer indien een ondernemer niet in Nederland woont of is gevestigd en in Nederland geen vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger heeft.<sup>4</sup> Het zijn immers slechts deze ondernemers ten aanzien waarvan de inspecteur in 's-Gravenhage bevoegd is. Verder volgt uit art. 12 UB OB 1954 (tekst 1954) dat de plaats waar iemand woont of is gevestigd een andere plaats kan zijn dan die waar hij zijn bedrijf uitoefent. Niet de inspecteur binnen wiens ambtskring de belastingplichtige woont of is gevestigd, maar de inspecteur binnen wiens ambtskring de belastingplichtige het bedrijf of beroep of het belangrijkste gedeelte daarvan uitoefent, is op grond van art. 12, eerste lid, UB OB 1954 (tekst 1954) bevoegd. Aangenomen moet worden dat met de plaats waar de ondernemer woont of is gevestigd wordt bedoeld op de plaats waar hij zijn privéleven heeft respectievelijk de plaats waar de ondernemer statutair is gevestigd of eventueel de plaats waar de feitelijke leiding wordt uitgeoefend. Met de plaats waar het bedrijf of beroep wordt uitgeoefend, zal juist bedoeld worden op de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening. Het is ook logisch dat daarbij wordt aangesloten. In het algemeen

4. Aldus ook: H.W.M. van Kesteren, Het begrip 'vaste inrichting' in de omzetbelasting, in: L.W. Sillevius, N.H. de Vries en M.A. Wisselink (red.), Leids fiscaal jaarboek 1987. Fiscaal ondernemingsrecht, Arnhem, Gouda Quint, 1987, blz. 96.

zullen vanuit die plaats de belastbare leveringen en diensten worden verricht. Indien een dergelijk vast punt ontbreekt, zoals bij de rondtrekkende ondernemer, wordt teruggekeerd naar de woon- of vestigingsplaats, art. 12, tweede lid, UB OB 1954 (tekst 1954). Voor ondernemers die een beroep uitoefenen is evenwel op grond van art. 12, zesde lid, UB OB 1954 de inspecteur bevoegd binnen wiens ambtskring de belastingplichtige woont. Als de belastingplichtige beroepsbeoefenaar niet in Nederland woont, maar in Nederland wel gewoonlijk verblijf houdt, is de inspecteur bevoegd binnen wiens ambtskring de verblijfplaats van de belastingplichtige zich bevindt. Het kenmerkende van het uitoefenen van een beroep is dat de factor kapitaal vaak ontbreekt of slechts in geringe mate aanwezig is. De factor arbeid in de vorm van de persoonlijke kwaliteiten van de beroepsbeoefenaar is het belangrijkste.<sup>5</sup> De activiteit vergt dus ook de aanwezigheid van de beroepsbeoefenaar ter plaatse. Aangenomen moet worden dat de beroepsbeoefenaars, zoals de arts, de tandarts en de notaris hun praktijk in het algemeen aan huis hadden. Om die reden kan mijns inziens worden aangenomen dat de criteria woon- en verblijfplaats in 1954 ertoe leiden dat de inspecteur bevoegd was binnen wiens ambtsgebied het beroep daadwerkelijk werd uitgeoefend. De wet- en regelgeving uit die tijd geeft niet aan hoe de genoemde begrippen woonplaats, vestigingsplaats, verblijfplaats, vaste inrichting, vertegenwoordiger en de plaats waar het bedrijf of beroep wordt uitgeoefend moeten worden ingevuld. Ook de AWR bestond nog niet. Aangenomen kan echter worden dat in principe aan deze begrippen een soortgelijke uitleg zal zijn gegeven als aan dergelijke begrippen in andere heffingswetten uit die tijd is gegeven.

Bij wet van 23 december 1965<sup>6</sup> wordt de Wet OB 1954 op het punt van de regeling voor de hoofdelijke aansprakelijkheid gewijzigd. Er wordt een verleggingsregeling geïntroduceerd in art. 18, tweede lid, Wet OB 1954 (tekst vanaf 1966). Op grond van deze regeling is de omzetbelasting verschuldigd door de binnen Nederland wonende of gevestigde ondernemer, publiekrechtelijk lichaam, vereniging of stichting aan wie de prestatie wordt verricht indien de presterende ondernemer niet in Nederland woont of is gevestigd. De aanpassingen zijn volgens de wetgever nodig in verband met de in 1959 uitgevaardigde AWR.<sup>7,8</sup> In de Memorie van Antwoord stelt de wetgever in reactie op de door de Kamer geuite bezwaren dat de nieuwe verleggingsregeling problemen oplevert bij sommige gevallen van uitvoering van werken door buitenlandse ondernemers hier te lande met inschakeling van binnenlandse onderaannemers of toeleveringsbedrijven:

5. HR 11 maart 1992, nr. 27 739, BNB 1992/173.

6. Wet van 23 december 1965, Stb. 1965, 661.

7. Wet van 2 juli 1959, Stb. 1959, 301.

8. Dit staat vermeld in de aanhef van de wet van 23 december 1965, Stb. 1965, 661.

“Bedacht dient hierbij te worden, dat in de meeste van de hiervoor vermelde gevallen sprake zal zijn van buitenlandse ondernemers die door middel van een filiaal of andere zodanige inrichting mede hier te lande hun bedrijf uitoefenen. Voor deze gevallen bestaat echter aan een verlegging van de belastingplicht minder behoefte. Het ligt daarom in het voornemen van de ondergetekende om een onderzoek in te stellen naar de mogelijkheid om voor deze gevallen bij algemene maatregel van bestuur een uitzondering in het leven te roepen op de algemene regel van artikel 18, tweede lid.<sup>9</sup>”

In art. 5 UB OB 1954 (tekst vanaf 1966) is vervolgens vastgelegd dat voor de toepassing van art. 18, tweede lid van de wet een ondernemer die binnen Nederland een vaste inrichting heeft, wordt aangemerkt als ondernemer die binnen Nederland woont of is gevestigd. Opvallend is dat de vaste vertegenwoordiger in de verleggingsregeling niet is opgenomen. Verlegging vindt niet plaats wanneer de presterende ondernemer in Nederland woont of is gevestigd of in Nederland een vaste inrichting heeft. Heeft hij een vaste vertegenwoordiger in Nederland dan vindt wel verlegging plaats. Bij de oude aansprakelijkheidsregeling was de afnemer in dat geval echter niet hoofdelijk aansprakelijk voor de te betalen omzetbelasting.

#### 5.2.2 De Wet op de Omzetbelasting 1968 (regeling tot en met 1978)

In de Wet OB 1969 (tekst tot en met 1978)<sup>10</sup> wordt de woon- en vestigingsplaats eveneens gebruikt bij de regeling voor de plaats van dienst. Art. 6, tweede lid, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) luidt:

“De plaats waar een dienst wordt verricht, is:

- a. ingeval de dienst wordt verricht door een ondernemer die binnen het Rijk woont of is gevestigd, de plaats waar de ondernemer woont of is gevestigd.
- b. ingeval de dienst wordt verricht door een ondernemer die niet binnen het Rijk woont of is gevestigd:
  - 1°. vanuit een binnen het Rijk gelegen vaste inrichting, de plaats waar die inrichting is gelegen
  - 2°. niet vanuit een binnen het Rijk gelegen vaste inrichting aan een binnen het Rijk wonende of gevestigde ondernemer of een aldaar gevestigd lichaam in de zin van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (Stb. 1959, 301) de plaats waar die ondernemer of dat lichaam woont of is gevestigd;
  - 3°. in andere gevallen de plaats waar de dienst feitelijk wordt verricht.”

9. Kamer II, vergaderjaar 1965-1966, 8032, nr. 5 (MvA), blz. 3.

10. Wet van 28 juni 1968, Stb. 1968, 329.

Art. 6, derde lid, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) kent een bijzondere regeling voor vervoersdiensten. Deze diensten zijn belast daar waar het feitelijke vervoer plaatsvindt. Op basis van tabel II, post b.5 Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) geldt een nultarief indien een dienst ingevolge de bepaling van art. 6, tweede lid, onderdeel a of onderdeel b, ten eerste, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) is belast in Nederland, maar wordt verricht aan een persoon die niet in Nederland woont of is gevestigd en in Nederland geen vaste inrichting heeft. Heeft deze persoon of een ander echter het genot van de dienst binnen Nederland dan geldt het nultarief niet. Indien een prestatie op grond van art. 6, tweede lid, onderdeel b, ten tweede, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) belast is in Nederland wordt de heffing op grond van art. 12, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) verlegd naar de afnemer. Een prestatie die wordt verricht aan een Nederlandse vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer valt niet onder de regeling van art. 6, tweede lid, onderdeel b, ten tweede, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978). Art. 6, tweede lid, onderdeel b, ten derde, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) bevat echter een restartikel dat bepaalt dat in alle andere gevallen een dienst wordt belast daar waar de dienst feitelijk wordt verricht. Ook ingeval een buitenlandse ondernemer zonder een vaste inrichting in Nederland een prestatie verricht aan een Nederlandse vaste inrichting van een buitenlandse onderneming kan deze dus belast zijn in Nederland. De heffing kan echter op grond van art. 12, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) niet worden verlegd naar de ondernemer met de vaste inrichting in Nederland. Art. 12, eerste lid, Wet OB 1968 (tekst tot en met 1978) grijpt namelijk aan bij de plaats waar degene aan wie de levering of de dienst wordt verricht woont of is gevestigd en niet bij de plaats waar hij een vaste inrichting heeft, zoals in het huidige art. 12, derde lid, Wet OB 1968. In de regeling van art. 6, tweede lid wordt een ondernemer met een vaste inrichting in Nederland voor wat betreft zijn uitgaande prestaties gelijkgesteld met de in Nederland gevestigde ondernemer, maar voor wat betreft inkomende prestaties geldt een andere regeling.

Aan het begrip vaste inrichting zoals dit genoemd wordt in deze bepalingen, is invulling gegeven in de resolutie van 29 juni 1970.<sup>11</sup> Deze resolutie geeft in de eerste plaats aan dat aan het begrip vaste inrichting de gedachte ten grondslag ligt dat ook niet binnen Nederland wonende of gevestigde ondernemers op dezelfde wijze als binnenlandse ondernemers in de heffing van omzetbelasting dienen te worden betrokken indien en voor zover zij in Nederland op overeenkomstige wijze als daar wonende of gevestigde ondernemers aan het maatschappelijk verkeer deelnemen. Vervolgens geeft de resolutie een definitie van het begrip vaste inrichting. Hieronder dient te worden verstaan: een duurzaam

11. Resolutie van 29 juni 1970, nr. D69/1985, VN 1970, blz. 578.

geëxploiteerde bedrijfsinrichting, deel uitmakend van een in het buitenland gevestigde onderneming, van waaruit leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht, zulks voor rekening en risico van de in het buitenland wonende of gevestigde ondernemer. Voorbeelden van dergelijke inrichtingen zijn: een fabriek, een werkplaats, een verkoopruimte of soortgelijke inrichting. Onder het begrip vaste inrichting valt volgens de resolutie niet een ruimte welke uitsluitend voor reclamedoelinden, het verstrekken en/of inwinnen van inlichtingen, het verrichten van onderzoeken of een ander gelijk doel wordt gebezigd. Ook het voor een buitenlandse ondernemer optreden als consignatiehouder of enkel in opdracht van die ondernemer goederen in opslag nemen, levert geen vaste inrichting van de buitenlandse onderneming in Nederland op. Het ontmoet, zo vervolgt de resolutie, echter geen bezwaar van dit laatste af te wijken in bijzondere gevallen waarin het depot in feite als een bedrijfsinrichting van de buitenlandse ondernemer fungeert. Er moeten dan tevens bescheiden, (kopieën van) facturen of verzendingsnota's voorhanden zijn die betrekking hebben op de inkomende en vanuit het depot aan derden geleverde goederen waaruit een juist beeld wordt verkregen van de voor de toepassing van de omzetbelastingwetgeving van belang zijnde feitelijke omstandigheden. Ten slotte vermeldt de resolutie dat een dochtermaatschappij in beginsel dient te worden beschouwd als een afzonderlijke ondernemer en niet kwalificeert als vaste inrichting van de buitenlandse moedermaatschappij.

De invulling van het begrip vaste inrichting in de resolutie kent veel overeenkomsten met de invulling dat aan dit begrip wordt gegeven in het OESO-Modelverdrag (het OESO-Modelverdrag komt uitgebreider aan de orde in paragraaf 6.4.4). In dit geval is de tekst uit 1963 van belang. Art. 5, eerste lid, OESO-Modelverdrag 1963 bestempelt als vaste inrichting "a fixed place of business in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on". De zinsnede 'a fixed place of business' kan afgezet worden tegenover de zinsnede uit de resolutie 'een duurzaam geëxploiteerde bedrijfsinrichting', terwijl de zinsnede 'in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on' kan worden geplaatst tegenover de zinsnede 'van waaruit leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht, zulks voor rekening en risico van de in het buitenland wonende of gevestigde ondernemer'. Dat daarbij in de resolutie meer de nadruk wordt gelegd op het verrichten van leveringen of diensten in plaats van het uitoefenen van werkzaamheden houdt verband met het rechtskarakter van de omzetbelasting als verbruiksbelasting (paragraaf 2.2.2). Niet de werkzaamheden van de ondernemer als zodanig, maar zijn leveringen en diensten worden in de heffing betrokken om op die manier het verbruik van consumenten te belasten. Ook de in de resolutie genoemde voorbeelden van vaste inrichtingen: de fabriek, de werkplaats en de verkoopruimte, zien we min of meer terug in art. 5, tweede lid, OESO-Modelverdrag 1963 die als voorbeelden van een vaste inrichting geeft: a place of management, a branch, an office, a factory, a workshop en a mine quarry or other place of

extraction of natural resources. De in de resolutie genoemde uitzonderingen: een ruimte uitsluitend voor reclamedoelinden, het verstrekken en/of inwinnen van inlichtingen of een ander gelijk doel treffen we aan in art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag 1963.

**5.2.3 De Wet op de Omzetbelasting 1968 (regeling vanaf 1 januari 1979 tot en met 2009)**

Bij wet van 28 december 1978<sup>12</sup> is met ingang van 1 januari 1979 de Wet OB 1968 aangepast aan de Zesde Richtlijn. Hierbij is de regeling uit art. 9 Zesde Richtlijn overgenomen in art. 6 Wet OB 1968. In plaats van zetel van de bedrijfsuitoefening, vaste inrichting en woon- of gebruikelijke verblijfplaats spreekt art. 6 Wet OB 1968 van woont of is gevestigd en van een vaste inrichting. In de wetsgeschiedenis wordt niet opgemerkt hoe moet worden bepaald waar iemand woont of is gevestigd of hoe het begrip vaste inrichting moet worden ingevuld. Door de verwijzingen die in de Memorie van Toelichting naar art. 9 Zesde Richtlijn worden gemaakt, volgt wel dat de wetgever in art. 6 Wet OB 1968 de regeling van art. 9 Zesde Richtlijn heeft willen implementeren.<sup>13</sup> Hieruit kan worden afgeleid dat de wetgever met het gebruik van de woorden 'woont of is gevestigd' heeft beoogd de in art. 9 Zesde Richtlijn gebruikte vestigingsplaatsvormen zetel van de bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats in de Nederlandse wetgeving te implementeren. De in art. 6 Wet OB 1968 gebruikte terminologie lijkt echter op een toepassing van art. 4 AWR. In het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet OB 1968 in verband met de afschaffing van de fiscale grenzen wordt ook opgemerkt:

“Wat de term <<gevestigd>> betreft, merk ik op dat deze doelt op de plaats van vestiging van lichamen. Waar een lichaam is gevestigd wordt op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen <<naar omstandigheden beoordeeld>>. Bepalend voor deze omstandigheden zijn <<de feitelijke omstandigheden>> en niet de civielrechtelijke vestigingsplaats. Bij een lichaam zal in het algemeen de plaats waar de centrale leiding is gevestigd, als vestigingsplaats worden aangemerkt.”

Kennelijk is de wetgever er dus vanuit gegaan dat hij met de in art. 4 AWR genoemde begrippen invulling kan geven aan de vestigingsplaatsvormen zetel van de bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats. Over art. 9 Zesde Richtlijn wordt in de Memorie van Toelichting opgemerkt dat er naar is gestreefd om met inachtneming van de eisen van

12. Wet van 28 december 1978, Stb. 1978, 677.

13. Kamer II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3 (MvT).

uitvoerbaarheid dubbele heffing of niet-heffing en concurrentievervalsing zoveel mogelijk te voorkomen.<sup>14</sup>

In het besluit van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254<sup>15</sup> geeft de Staatssecretaris met integratie van de resolutie uit 1970, zoals hij het zelf zegt, opnieuw invulling aan het begrip vaste inrichting. Hij plaatst daarbij het belang van het begrip vaste inrichting in de inleiding vooral in het kader van de verleggingsregeling van art. 12, tweede en derde lid, Wet OB 1968. Daarbij stelt hij dat het zowel voor de buitenlandse ondernemer als de afnemer duidelijk moet zijn of prestaties al dan niet vanuit de vaste inrichting worden verricht. Vervolgens komt hij tot een definitie van het begrip vaste inrichting dat is gestoeld op de definitie uit de resolutie van 1970, maar toch enkele verschillen kent. Onder een vaste inrichting moet volgens het besluit van 1 augustus 1994 worden verstaan: de met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht. Verschillen met de definitie uit 1970 zijn dat in de resolutie nog werd gesproken van “deel uitmakend van een in het buitenland gevestigde onderneming”, terwijl het besluit spreekt van “van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd” en het feit dat in de resolutie uit 1970 in tegenstelling tot in het besluit aan de definitie wordt toegevoegd dat de leveringen van goederen en/of dienstverrichtingen voor rekening en risico van de in het buitenland wonende of gevestigde ondernemer moeten worden verricht. Hiermee wordt in de resolutie uit 1970 mijns inziens sterker dan in het besluit van 1994 benadrukt wat de positie is van de vaste inrichting ten opzichte van de generale onderneming. Ook uit de woorden “bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd” kan worden afgeleid dat de vaste inrichting vanuit Nederlands perspectief wordt gezien als onderdeel van een grotere generale onderneming. Het besluit van 1994 vervolgt met een nadere uitleg van het begrip vaste inrichting. De definitie van het begrip vaste inrichting brengt namelijk volgens het besluit met zich dat een tot een buitenlandse onderneming behorende inrichting als een vaste inrichting heeft te gelden indien deze inrichting haar activiteiten ontplooit als ware zij een zelfstandig ondernemer in de zin van de omzetbelasting. Uit het feit dat de Staatssecretaris van Financiën stelt dat de inrichting haar activiteiten moet ontplooiën als ware zij een zelfstandig ondernemer in de zin van de omzetbelasting volgt mijns inziens dat de Staatssecretaris van mening is dat de vaste inrichting afzonderlijk gezien een bedrijf moet uitoefenen en daarmee moet

14. Kamer II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3 (MvT).

15. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22), VN 1994, blz. 2640.



voldoen aan de vereisten voor het bestaan van een onderneming: een organisatie van kapitaal en arbeid, welke erop gericht is om in een duurzaam streven door deelneming aan het maatschappelijk verkeer, maatschappelijke behoeften te bevredigen.

Het besluit vervolgt daarna met een opsomming van de reeds in de resolutie genoemde voorbeelden van een vaste inrichting, te weten: de fabriek, de werkplaats, de verkoopruimte en de soortgelijke vestiging. Het besluit noemt ook de situaties waarin geen sprake is van een vaste inrichting, namelijk: de inrichting die uitsluitend wordt gebezigd voor reclamadoeleinden, het verstrekken en/of inwinnen van inlichtingen, het verrichten van onderzoeken of een ander dergelijk doel. Het besluit merkt hierbij in tegenstelling tot de resolutie uit 1970 wel expliciet op dat het gaat om ondersteunende activiteiten. Het besluit vermeldt dat evenmin sprake is van een vaste inrichting wanneer een ondernemer in Nederland optreedt als consignatiehouder ten behoeve van een in het buitenland gevestigde ondernemer of in opdracht van een buitenlandse ondernemer enkel goederen in opslag neemt. Een goederendepot kan daarom, aldus het besluit, niet als vaste inrichting worden aangemerkt. In gevallen waarin echter vanuit het depot ook de met de inkomende en de via het depot aan derden geleverde goederen verband houdende betrekkingen met de in Nederland woonachtige of gevestigde afnemers worden onderhouden, kan volgens het besluit wel van een vaste inrichting worden gesproken. In plaats van in de resolutie van 1970 gaat het hier niet om een goedkeuring en wordt nauwkeuriger beschreven wanneer nu sprake kan zijn van een vaste inrichting. In de resolutie van 1970 wordt enkel vermeld dat het geen bezwaar vormt dat van de regel dat een goederendepot geen vaste inrichting vormt, wordt afgeweken indien het depot in feite als een bedrijfsinrichting fungeert. Net als de resolutie uit 1970 merkt het besluit op dat indien sprake is van een juridisch zelfstandige dochtermaatschappij deze voor de heffing van omzetbelasting dient te worden beschouwd als een afzonderlijk binnen het Rijk gevestigde ondernemer. Bij besluit van 21 november 2003<sup>16</sup> wordt hieraan naar aanleiding van de zaak DFDS<sup>17</sup> toegevoegd dat een dochtermaatschappij van een in het buitenland gevestigde moedermaatschappij onder bepaalde omstandigheden en met het oog op een fiscaal rationele oplossing een vaste inrichting van de moedermaatschappij kan oproepen. De juridische zelfstandigheid van het lichaam staat hier dan niet aan in de weg.

Het besluit gaat, nadat een definitie is gegeven van het begrip vaste inrichting, in op enkele andere situaties die zich kunnen voordoen bij een buitenlandse ondernemer met een Nederlandse vaste inrichting. Zowel uit de invulling van

16. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, VN 2003/63.12.

17. HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).

het begrip vaste inrichting in het besluit als uit deze andere situaties blijkt dat de vaste inrichting door de Staatssecretaris wordt beschouwd als een zelfstandig onderdeel van de buitenlandse ondernemer dat op vergelijkbare wijze moet worden behandeld als een in Nederland primair gevestigde ondernemer. Voor wat betreft de invulling van het begrip vaste inrichting wordt gesteld dat de inrichting haar activiteiten moet ontplooiën als ware zij zelfstandig ondernemer. Hieruit volgt mijns inziens dat de vaste inrichting afzonderlijk bezien aan de vereisten van het ondernemerschap voor de btw moet voldoen. De vaste inrichting en de buitenlandse ondernemer doen ieder in principe afzonderlijk aangifte in Nederland. De vaste inrichting bij de belastingdienst in wier bevoegdheidsgebied deze is gevestigd en de buitenlandse ondernemer bij de belastingdienst buitenland in Heerlen. Voor in Nederland belastbare prestaties die door de buitenlandse ondernemer buiten de vaste inrichting om worden verricht, kan de verleggingsregeling worden toegepast,<sup>18</sup> mits aan de overige voorwaarden daarvoor is voldaan. Indien de buitenlandse ondernemer geen aangifteverplichting heeft in Nederland buiten de prestaties van de vaste inrichting om, kan de buitenlandse ondernemer in Nederland een teruggaafverzoek doen in de zin van art. 32b e.v. Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Bij de bepaling van het aftrekrecht in Nederland voor kosten die de vaste inrichting maakt, wordt uitgegaan van de prestaties die in Nederland door de vaste inrichting worden verricht. De activiteiten van de buitenlandse ondernemer waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt zijn niet relevant bij de bepaling van het aftrekrecht. Dit wordt anders wanneer de Nederlandse vaste inrichting prestaties verricht aan buitenlandse onderdelen van de onderneming. Uit het besluit blijkt eveneens dat de vaste inrichting niet wordt beschouwd als zelfstandige ondernemer, maar onderdeel vormt van de grotere buitenlandse ondernemer. Zo wordt opgemerkt dat tussen de buitenlandse vestiging en de vaste inrichting in Nederland geen belastbare prestaties plaatsvinden, mag de vaste inrichting in Nederland aangifte doen van prestaties van de buitenlandse vestiging die buiten de vaste inrichting om in Nederland zijn verricht en mag de vaste inrichting in Nederland in haar btw-aangifte de btw opnemen die de buitenlandse vestiging anders op grond van (destijds) de Achtste Richtlijn zou moeten terugvorderen in Nederland. De vaste inrichting dient dan wel een zodanige administratie bij te houden dat daaruit het recht op teruggaaf en/of de verschuldigdheid van btw van de buitenlandse vestiging eenduidig kan worden afgeleid.

#### 5.2.4 De Wet op de Omzetbelasting 1968 (regeling vanaf 2010)

Vanaf 1 januari 2010 zijn in de Nederlandse Wet OB 1968 ook de vier vestigingsplaatsvormen in de regels voor de plaats van dienst opgenomen. De

18. In geval van betrokkenheid van de Nederlandse vaste inrichting zal dit met ingang van 1 januari 2010 niet meer het geval zijn, art. 12, vierde lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010).

wetgever heeft bewust de tekst van de wet zo veel mogelijk in overeenstemming met de tekst van de btw-richtlijn willen redigeren.<sup>19</sup> Met de invoering van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening is volgens de wetgever inhoudelijk geen wijziging beoogd.<sup>20</sup> Dit bevestigt het door mij in paragraaf 5.2.3 uitgesproken vermoeden dat de wetgever van mening was dat hij met de gehanteerde bewoordingen 'woont of is gevestigd' en 'vaste inrichting' de vier vestigingsplaatsvormen uit de btw-richtlijn had geïmplementeerd. Aan het begrip vaste inrichting moet volgens de wetgever dezelfde betekenis worden toegekend in de situatie waarin een vaste inrichting een dienst verricht als in de situatie waarin de vaste inrichting een dienst ontvangt.<sup>21</sup>

Wanneer moet worden bepaald of een dienst aan of door de vaste inrichting dan wel aan of door de zetel van bedrijfsuitoefening is verricht, moet volgens de wetgever worden gekeken naar de feitelijke situatie.<sup>22</sup> In de situatie dat een softwareleverancier een contract (license-agreement) afsluit met een vaste inrichting van een multinationale onderneming die vanuit deze vaste inrichting de afgenomen dienst verder distribueert naar andere vaste inrichtingen van deze multinationale onderneming moet er van worden uitgegaan dat de dienst wordt verricht aan de vaste inrichting die het contract afsluit.<sup>23</sup> Een ander voorbeeld dat de wetgever geeft, is de Duitse vestiging van een adviesbureau in de vorm van een internationale maatschap met vestigingen in verschillende landen die een opdracht krijgt van een Nederlandse ondernemer. De dienst wordt dan verricht door de Duitse vestiging ook als hij een aantal mensen van de Nederlandse vaste inrichting inschakelt bij de uitvoering van het contract. Wel heeft de betrokkenheid tot gevolg dat de heffing van de btw in Nederland niet meer kan worden verlegd naar de afnemer.<sup>24</sup> Van betrokkenheid is volgens de Nederlandse wetgever sprake indien personele of technische ondersteuning wordt geboden door de vaste inrichting. In geval de vaste inrichting alleen de factuur uitreikt is geen sprake van betrokkenheid in de zin van art. 12, vierde lid, Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010) en kan de verleggingsregeling worden toegepast wanneer een buitenlandse vestiging een dienst verricht aan een in Nederland gevestigde afnemer/belastingplichtige.<sup>25</sup>

19. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 4 (Advies Raad van Staten en Nader rapport), blz. 2.

20. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

21. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

22. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

23. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

24. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 10.

25. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 14.

### 5.3 De woon- en vestigingsplaats in de Nederlandse btw-jurisprudentie

#### 5.3.1 Zetel van bedrijfsuitoefening

Voor het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg<sup>26</sup> heeft de Hoge Raad twee uitspraken gedaan over de primaire vestigingsplaats van de belastingplichtige, pas sinds 1 januari 2010 in de regels voor de plaats van dienst aangeduid als zetel van bedrijfsuitoefening. De Hoge Raad verklaart in zijn uitspraak van 17 februari 1999, opgenomen in BNB 1999/133<sup>27</sup> art. 4 AWR, dat voor natuurlijke personen aansluit bij hun woonplaats, niet van toepassing. Belanghebbende in deze zaak is een scheepvaart- en agentuurmaatschappij. Zij treedt op als bevrachtingkantoor voor de binnenvaart, verhandelt, financiert en exploiteert binnenschepen en regelt alle financiële zaken voor haar schippers die met haar een rekening-courantverhouding hebben. Op 1 december 1989 verkoopt schipper B, in verband met financiële problemen, een motortankschip en een tankduwschip terug aan belanghebbende. B woont in Frankrijk. B berekent Nederlandse btw die belanghebbende in aftrek brengt. Deze btw wordt door B echter slechts voor 30% betaald aan de belastingdienst. In geschil is de vraag of de verleggingsregeling van art. 12, tweede lid, Wet OB 1968 van toepassing is. In dat geval zou belanghebbende en niet B, de btw aan de belastingdienst moeten hebben betalen. Naar het oordeel van Hof Den Haag heeft de inspecteur niet aannemelijk kunnen maken dat B de leveringen van de binnenschepen heeft verricht als ondernemer van wie de zetel van bedrijfsuitoefening niet in Nederland is gevestigd. Na zijn overweging, dat art. 4 AWR niet bepalend is voor de uitlegging van art. 12, tweede lid, Wet OB 1968, maar de verleggingsregeling uit de richtlijn, oordeelt de Hoge Raad dat de overwegingen van het hof geen blijk geven van een onjuiste rechtsopvatting en in verband met de waarderingen van feitelijke aard in cassatie niet op juistheid kunnen worden getoetst. Finkensieper kan zich vinden in de uitspraak van de Hoge Raad. De woonplaats van de schipper houdt naar zijn mening slechts verband met zijn privésfeer, zodat daarom zijns inziens alles waarmee de onderneming werd gedreven uit de twee schepen bestond. Finkensieper is van mening dat niet is vereist dat de zetel van bedrijfsuitoefening zich op een vaste plaats bevindt. Wel vraagt hij zich af wat het hof zou hebben beslist wanneer de twee schepen zowel in Nederland als in het buitenland zouden hebben gevaren.<sup>28</sup> Ook Van der Paardt deelt de mening van de Hoge Raad. Een natuurlijk persoon kan wonen in Frankrijk, maar zijn onderneming feitelijk uitoefenen in Nederland. Het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening ziet naar zijn mening op de feitelijke vestigingsplaats van de onderneming en niet op de

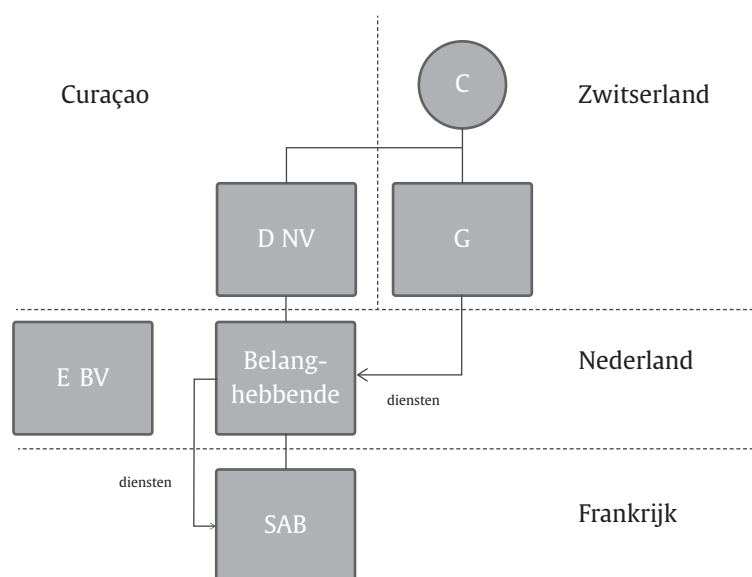
26. HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

27. HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133.

28. J.M.F. Finkensieper, noot bij HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133.

statutaire.<sup>29</sup> De vraag is of ook het Hof van Justitie een onderscheid ziet tussen de privésfeer van een natuurlijk persoon en zijn onderneming en of de uitspraak van de Hoge Raad dus nu nog relevantie heeft.

Voor de andere uitspraak van de Hoge Raad, die van 26 augustus 1998, opgenomen in BNB 1999/302,<sup>30</sup> geldt mijns inziens in elk geval dat deze na het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg nog relevantie heeft. Belanghebbende in deze zaak is een houdster- en financieringsmaatschappij die het merendeel houdt van de aandelen in een naar Frans recht opgerichte vennootschap, S AB. De aandelen van de houdster- en financieringsmaatschappij worden gehouden door D NV gevestigd te Curaçao waarvan C, woonachtig in Zwitserland de aandeelhouder is. C is tevens directeur-generaal van S AB. Het bestuur van de houdster- en financieringsmaatschappij wordt uitgeoefend door E BV gevestigd in Nederland. De houdster- en financieringsmaatschappij sluit een overeenkomst met S AB op basis waarvan zij verscheidene diensten op het gebied van directievoering en management verricht. De diensten worden feitelijk uitgevoerd door het advieskantoor van C in Zwitserland, G. In verband daarmee worden de bedragen die ontvangen worden van S AB onder inhouding van een fee en na aftrek van administratiekosten doorbetaald aan C. Schematisch kunnen de feiten als volgt worden weergegeven:



29. R.N.G. van der Paardt, noot bij HR 17 februari 1999, nr. 33 394, FED 1999/208.

30. HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, BNB 1999/302.

Voor het hof had belanghebbende aangevoerd dat zij in Zwitserland is gevestigd. Hierop is het hof niet ingegaan. Naar het oordeel van de Hoge Raad, ten onrechte, maar het kan niet tot cassatie leiden. Op basis van een drietal omstandigheden komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de vestigingsplaats van belanghebbende Nederland is. Het betreft de volgende omstandigheden:

1. Uit het register van de Kamer van Koophandel blijkt dat de statutaire zetel van de vennootschap in een gemeente in Nederland is gelegen.
2. Uit het register van de Kamer van Koophandel blijkt dat de onderneming op een adres in dezelfde gemeente is ingeschreven.
3. De directie van de houdster- en financieringsmaatschappij wordt uitgeoefend door een in diezelfde gemeente gevestigde rechtspersoon, E BV.

Nog voor het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg<sup>31</sup> kent de Hoge Raad belang toe aan de plaats waar het bestuur van belanghebbende wordt uitgeoefend, waar zij haar statutaire zetel heeft en waar zij in het register van de Kamer van Koophandel is ingeschreven. De plaats waar belanghebbende haar feitelijke, zij het geringe, ondernemingsactiviteiten uitoefent, acht de Hoge Raad niet van belang.

Na het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg gaat Rechtbank Arnhem in haar uitspraak van 3 augustus 2007, opgenomen in VN 2008/5.21,<sup>32</sup> in op de vraag wie de werkelijke leiding van een vennootschap heeft. Naar het oordeel van Rechtbank Arnhem is van belang onder wiens leiding de kernactiviteiten van de vennootschappen worden uitgeoefend. Beslissend voor de plaats van de werkelijke leiding is daarom niet de vraag of een aandeelhouder of de concernleiding in algemene zin sturingsbevoegd is ten aanzien van de vennootschap, maar of deze met betrekking tot de kernactiviteiten van de vennootschap zodanig sturend kan optreden dat niet meer kan worden gezegd dat die kernactiviteiten door de vennootschap zelf onder leiding van haar eigen bestuur worden uitgeoefend. Belanghebbende voert aan dat de algemene lijn die door de vennootschappen wordt gevolgd vanuit Nederland door het algemene bestuur van de houdstermaatschappij wordt uitgezet. De houdster controleert ook of het dagelijks bestuur van de vennootschappen overeenkomt met deze algemene lijn. Als dit niet het geval is, vindt bijsturing plaats. Naar het oordeel van de rechtbank is belanghebbende met deze opmerkingen niet geslaagd in het bewijs dat de werkelijke leiding in Nederland is gelegen. De genoemde activiteiten van de holding gaan de als normaal te beschouwen bemoeienis van de concernleiding niet te buiten.

31. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

32. Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, nr. 06/331, VN 2008/5.21.

In haar uitspraak van 22 juli 2009, opgenomen in VN 2010/3.23,<sup>33</sup> kent Rechtbank Den Haag, wanneer zij moet oordelen of Stichting D in Nederland is gevestigd, betekenis toe aan de woonplaats van de bestuurders en de beslissingsbevoegdheid die de bestuurders op grond van de statuten en de feitelijke situatie hebben. Belanghebbende is een Duitse bouwondernemer die in [plaats 1] Nederland een moskee bouwt in opdracht van stichting D. Het bestuur van deze stichting bestaat uit E, voorzitter en wonend in [plaats 2] Verenigde Arabische Emiraten, F secretaris en wonende te [plaats 3] Ierland, G vicevoorzitter en wonende te [plaats 2] Verenigde Arabische Emiraten en H lid en wonende te [plaats 1] Nederland. De stichting is opgericht naar Nederlands recht en statutair gevestigd te [plaats 1] Nederland. Volgens art. 7 statuten wordt de stichting vertegenwoordigd door het gehele bestuur (tenzij uit de wet anders voortvloeit) of door twee gezamenlijk handelende bestuurders onder wie in elk geval de voorzitter, de secretaris of de penningmeester. Volgens art. 8 statuten worden alle besluiten van het bestuur ten minste genomen met gewone meerderheid van stemmen en kan in een vergadering alleen rechts-geldig worden besloten als ten minste de helft van het totaal aantal bestuurders aanwezig of vertegenwoordigd is. De facturen van belanghebbende zijn gericht aan D Islamic Centre, C/O, mr. E, [postbusnummer], [plaats 2] Verenigde Arabische Emiraten en maken geen melding van omzetbelasting. Belanghebbende past de verleggingsregeling toe. Onder verwijzing naar de zaak Planzer Luxembourg stelt de rechtbank vast dat stichting D niet in Nederland is gevestigd. De rechtbank neemt daarbij met name in aanmerking dat niet aannemelijk is geworden dat de heer H in weerwil van de statuten van de stichting enige zelfstandige beslissings- of vertegenwoordigingsbevoegdheid heeft. Indien H zelfstandig beslissings- of vertegenwoordigingsbevoegdheid zou hebben, zou het mijns inziens overigens maar de vraag zijn of H dan ook moet worden geacht de algemene leiding en het centrale bestuur van de stichting uit te oefenen. Indien de andere bestuurders immers gelijkelijk bevoegd zijn heeft H geen beslissende invloed op dit beleid. Daarnaast heeft bij de rechtbank vermoedelijk meegewogen dat de factuur naar een postbusnummer in [plaats 2] Verenigde Arabische Emiraten is toegezonden. Het feit dat stichting D statutair is gevestigd in Nederland en naar Nederlands recht is opgericht is niet doorslaggevend voor de vraag waar stichting D is gevestigd.

### 5.3.2 Vaste inrichting

De uitspraken in de Nederlandse jurisprudentie over het begrip vaste inrichting kenmerken zich in de eerste plaats door het feit dat veel betekenis wordt

33. Rechtbank Den Haag 22 juli 2009, nr. AWB 06/7867 OB t/m AWB 06/7874 OB, AWB 06/7876 OB, AWB 06/7878 OB, AWB 06/7879 OB, AWB 06/7881 OB, AWB 06/7882 OB en AWB 06/7884 OB, VN 2010/3.23.

toegekend aan het bestaan van een kantoorruimte.<sup>34</sup> De zaken die voor de rechter komen zijn ook vaak die zaken waarin er slechts een zeer gering aantal omstandigheden zijn die wijzen op een vaste inrichting in het door belanghebbende gewenste land. Zo oordeelt bijvoorbeeld Hof Arnhem in zijn uitspraak van 1 maart 2004, opgenomen in VN 2004/30.21,<sup>35</sup> dat de vermelding van een adres in Nederland op verkoopcontracten en facturen, het aanhouden van bankrekeningen in Nederland, het gebruik van het adres in Nederland tegenover bankrelaties en de omstandigheid dat de administratie van belanghebbendes onderneming zich in Nederland bevindt en mogelijk ook in Nederland wordt gevoerd onvoldoende is om een vaste inrichting van belanghebbende in Nederland aan te nemen. De Tariefcommissie oordeelt in haar uitspraak van 24 februari 1976,<sup>36</sup> opgenomen in BNB 1978/123, dat belanghebbende niets heeft kunnen aanvoeren waaruit blijkt dat de dienstverrichter van wie hij prestaties heeft afgenomen een vaste inrichting heeft in Nederland. Het feit dat belanghebbende telefonisch contact had met de directeur van de dienstverrichter die woonde in Nederland en op de facturen en het briefpapier een adres en telefoonnummer in Nederland werden vermeld is hiertoe onvoldoende. De facturen en brieven werden opgemaakt in België en betaling moest plaatsvinden op een Belgische bankrekening in Belgische valuta. Uit het feit dat voornamelijk dit soort zaken voor de rechter komen, kan worden afgeleid dat in Nederland in de meeste gevallen geen problemen zijn bij het vaststellen of iemand een vaste inrichting heeft of dat men in een eerder stadium, in overleg met de belastingdienst, tot overeenstemming komt.

Een zaak waarin wel wordt bekeken of sprake is van voldoende personeel en middelen om een bepaalde activiteit uit te oefenen is die van de Hoge Raad van 7 januari 2005, opgenomen in BNB 2005/126.<sup>37</sup> In deze zaak gaat het om een in België woonachtig natuurlijk persoon die een administratie- en advieskantoor heeft. Hij heeft afnemers in Nederland. Omdat de omzet die hij behaalt in Nederland beperkt is wil hij de kleine ondernemersregeling van art. 25 Wet OB 1968 toepassen. Hij stelt daarom dat hij een vaste inrichting in Nederland heeft. Deze zou naar zijn mening kunnen bestaan uit zijn rijdend kantoor in de vorm van een kampeerauto of een kantoorruimte in Nederland. Hof Den Bosch oordeelde ten aanzien van de rijdende kantoorruimte dat deze niet kon worden aangemerkt als vaste inrichting, omdat deze niet beschikte over de technische middelen, zoals een computer, faxapparatuur en telefoon die noodzakelijk zijn

34. Zie bijvoorbeeld TC 24 februari 1976, de uitspraak is opgenomen in HR 5 april 1978, nr. 18 223, BNB 1978/123, Hof Den Bosch 19 juni 1997, nr. 95/0457, VN 1997, blz. 3868 en HR 7 januari 2005, nr. 39 386, BNB 2005/126. Vgl. HR 20 augustus 1997, nr. 32 454, BNB 1998/49.

35. Hof Arnhem 1 maart 2004, nr. 03/1845, VN 2004/30.21.

36. TC 24 februari 1976, reeds aangehaald.

37. HR 7 januari 2005, reeds aangehaald.



voor belanghebbendes advies- en administratiekantoor. Het hof gaat echter voorbij aan belanghebbendes stelling dat hij een kantoorruimte heeft in Nederland. De Hoge Raad oordeelt dat het hof hieraan niet voorbij mocht gaan omdat de beschikking over een kantoorruimte in Nederland van belang kan zijn voor de vraag of belanghebbende in Nederland was gevestigd of een vaste inrichting had. De Hoge Raad verwijst de zaak naar Hof Arnhem. Voor Hof Arnhem<sup>38</sup> brengt belanghebbende naar voren dat hij een zolderkamer huurt in het huis van zijn zus. De kamer heeft een oppervlakte van 12 vierkante meter en is ingericht met een bureau, kastruimte, computer en printer. Belanghebbende ontvangt nauwelijks klanten op dit adres. Het hof stelt dat de geschetste feiten en omstandigheden in deze zaak er niet op wijzen dat belanghebbende een vaste inrichting in Nederland heeft. In zijn bezwaarschrift noch in het voor Hof Den Bosch ingediende beroepschrift wordt gesproken van een kantoorruimte in de woning in Nederland. Het briefhoofd van deze geschriften vermeldt dit adres evenmin en belanghebbende ontvangt nauwelijks klanten op het adres.

In de zaak van Hof Den Bosch van 16 september 2010, nr. 09/00344<sup>39</sup> gaat het om een onderwijsinstelling die computers en printers leaset van een in Ierland gevestigde firma. Noch de Ierse firma noch de Nederlandse onderwijsinstelling hebben in Nederland btw voldaan over de leasediensten. Hof Den Bosch oordeelt dat de Ierse firma niet kan worden geacht in Nederland over een vaste inrichting te beschikken. De onderwijsinstelling had contact met [getuige] vanuit een gebouw in Nederland. Richting klanten trad hij op als vertegenwoordiger van de Ierse firma, maar hij was formeel in dienst bij een andere vennootschap. Hij kreeg vanuit Ierland standaardcontracten aangeleverd. Hij was ook niet bevoegd daarin zonder toestemming vanuit Ierland aanpassingen te doen. In de offerte die namens [getuige] aan de onderwijsinstelling is toegezonden is niet vermeld dat de firma is gevestigd in Ierland. Wel wordt een adres in Nederland genoemd. De leaseovereenkomst is getekend door iemand die in dienst is van de firma in Ierland. De facturen vermelden een correspondentieadres in Ierland. Als sales office staat het adres in Nederland vermeld en voor opmerkingen wordt een telefoonnummer in Nederland vermeld. Uit interne correspondentie bij de Ierse firma blijkt dat de vennootschap waarbij [getuige] in dienst is als agent optreedt voor de Ierse firma. De vennootschap fungeerde als doorgeefluik tussen de Ierse firma en de klant en legde verder alleen maar contact met potentiële klanten. Alle wezenlijke beslissingen werden genomen in Ierland. De Ierse firma beschikt in Nederland niet over een structuur die geschikt was om zelfstandig leaseovereenkomsten te sluiten. In deze zaak kan de vraag worden gesteld in hoeverre belanghebbende op de hoogte moet zijn geweest van het feit dat [getuige] niet zelfstandig leasecontracten kon afsluiten. Belanghebbende heeft immers geen

38. Hof Arnhem 9 februari 2006, nr. 05/00283, VN 2006/35.23.

39. Hof Den Bosch 16 september 2010, nr. 09/00344, te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

zicht op de interne verhoudingen tussen de Ierse firma en de vennootschap waarbij [getuige] in dienst is. Bij ontvangst van de leaseovereenkomst weet zij niet dat deze niet door [getuige] is opgesteld, maar dat sprake is van een standaardovereenkomst die [getuige] ook niet zonder voorgaande toestemming mag aanpassen. Ook is belanghebbende vermoedelijk niet op de hoogte van de interne correspondentie waarin is aangegeven dat de vennootschap slechts als agent optreedt. Hoewel de btw-richtlijn hier niet specifiek in voorziet, kan de vraag worden gesteld of belanghebbende in deze situatie niet een zekere mate van bescherming verdient. Het enkele feit dat de leaseovereenkomst wordt getekend door een werknemer van de Ierse firma brengt mijns inziens hierbij niet op zichzelf beschouwd met zich dat belanghebbende had moeten aannemen dat geen sprake kon zijn van een vaste inrichting in Nederland. Het leasecontract had een zekere omvang. Het zou intern beleid kunnen zijn dat dergelijke leasecontracten door de hoofdvestiging in Ierland ondertekend moeten worden. Ook het feit dat de Ierse firma op de facturen melding maakte van de verleggingsregeling kan niet als een dergelijke omstandigheid worden gezien. De Ierse firma kan immers een onjuiste beoordeling hebben gemaakt. Wel brengen de omstandigheden in deze zaak naar mijn mening met zich dat bij belanghebbende toch sprake is van een zekere onderzoeksplicht. Uit de zaak blijkt niet of belanghebbende aan een dergelijke onderzoeksplicht heeft voldaan.

Indien een activiteit wordt uitgeoefend, als de exploitatie van een vermogensbestanddeel die slechts een beperkte mate van arbeid met zich brengt, is het lastig vast te stellen of en waar de ondernemer een vaste inrichting heeft gevestigd. In zijn uitspraak van 19 juni 1997, opgenomen in VN 1997, blz. 3868,<sup>40</sup> oordeelt Hof Den Bosch over de verhuur van een in Nederland gelegen vakantiewoning door een echtpaar uit Duitsland dat de vakantiewoning niet kan worden aangemerkt als vaste inrichting, omdat belanghebbenden in de bungalow geen kantoor houden en dat zij de bungalow vanuit het buitenland verhuren. Van Soest constateert eerder dat in dergelijke situaties drie inrichtingen zouden kunnen worden aangenomen: de plaats waar de exploitant de activiteiten verricht die voor de exploitatie aangewend worden, de plaats waar de gemachtigde/beheerder de activiteiten verricht die de tenuitvoerlegging van de exploitatie vormen of de plaats van de onroerende zaak zelf. De plaats van de onroerende zaak zelf is volgens hem niet geschikt. Het feit dat de onroerende zaak het object van de exploitatie is, brengt nog niet met zich dat de exploitatie ook vanuit die onroerende zaak plaatsvindt. Dat zou nog duidelijker zijn wanneer de exploitatie verscheidene zaken betreft en de zaken op verschillende plaatsen gelegen zouden zijn. Er zou dan sprake zijn van net

40. Hof Den Bosch 19 juni 1997, reeds aangehaald.

zo veel vaste inrichtingen als er onroerende zaken zijn.<sup>41</sup> Ook de activiteit van de gemachtigde is volgens van Soest geen correct aanknopingspunt. De activiteiten van de gemachtigde zullen weliswaar tezamen met haar andere activiteiten in een vaste bedrijfsinrichting van gemachtigde plaatsvinden, maar dit is niet een inrichting van de exploitant. Als inrichting van waaruit de diensten worden verricht, kan daarom slechts de plaats waar de exploitant zelf zijn eigen, zij het geringe activiteiten, verricht in aanmerking komen.<sup>42</sup> Belanghebbende in de zaak van Rechtbank Den Haag van 21 december 2006, nr. AWB 06/1140<sup>43</sup> verhuurt bedrijfsmatig een automobiel in Suriname. Naar het oordeel van Rechtbank Den Haag is belanghebbende gevestigd in Nederland. Zij leidt dit af uit het feit dat belanghebbende op het bij de belastingdienst ingediende startersformulier een adres in Nederland heeft vermeld wat ook het woonadres is van haar directeur/enig aandeelhouder. Met ingang van 23 september 2003 is dit adres gewijzigd, omdat ook het woonadres van de directeur/enig aandeelhouder wijzigde. Belanghebbende gebruikt het postbusadres van haar accountant evenals een eigen postbusadres in Nederland voor correspondentie. De rechtbank acht niet aannemelijk dat belanghebbende in het naheffingstijdvak een vaste inrichting in Suriname had. De door belanghebbende overlegde huurovereenkomsten van kantoorpanden in Paramaribo acht de rechtbank onvoldoende. Het feit dat belanghebbende beschikt over panden in Suriname wil nog niet zeggen dat in Suriname sprake is van een vaste inrichting. Pas wanneer vanuit die panden ook activiteiten met betrekking tot de verhuur van het voertuig plaatsvinden, zou dat standpunt eventueel kunnen worden ingenomen.

#### 5.4 Samenvattend

De vestigingsplaats van zowel de dienstverrichter als de afnemer is voor de Nederlandse omzetbelasting sinds de Wet OB 1954 van belang geweest voor de regels voor de plaats van dienst, de verleggingsregeling en de voordat de verleggingsregeling werd geïntroduceerd bestaande aansprakelijkheidsregeling. In Nederland wordt steeds gesproken van woont of is gevestigd en wordt het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening tot 1 januari 2010 niet genoemd. Uit de wetsgeschiedenis kan worden afgeleid dat de wetgever heeft beoogd de in de btw-richtlijn gebruikte vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats te implementeren. De wetgever is ervan uitgegaan dat met de in art. 4 AWR gegeven

41. Vgl. B.G. van Zadelhoff, *Onroerende goederen en belasting over de toegevoegde waarde*, Deventer, Uitgeverij FED, 1992, blz. 213, noot 24.

42. Advocaat-generaal van Soest, bij HR 25 augustus 1993, nr. 28 496, BNB 1993/337.

43. Rechtbank Den Haag 21 december 2006, nr. AWB 06/1140, gepubliceerd op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

invulling aan de woonplaats van natuurlijke personen en de vestigingsplaats van lichamen ook de vestigingsplaats voor de btw als bedoeld in de btw-richtlijnen kon worden ingevuld op een wijze die overeenstemt met de bedoelingen van de communautaire wetgever. Inmiddels zijn de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats – opgenomen in de regels voor de plaats van dienst in de Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010). Volgens de wetgever is met de invoering van het begrip zetel van de bedrijfsuitoefening geen materiële wijziging beoogd.<sup>44</sup> Ook het begrip vaste inrichting is vanaf de Wet OB 1954 van belang in het kader van de regels voor de plaats van dienst. In het UB OB 1954 komt ook het begrip vaste vertegenwoordiger voor. Later zien wij dit begrip niet meer terug. Volgens het besluit van 1 augustus 1994<sup>45</sup> is een vaste inrichting een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen van goederen en/of diensten jegens derden plegen te worden verricht. De tot de buitenlandse onderneming behorende inrichting moet activiteiten ontplooiën als ware zij een zelfstandige ondernemer in de zin van de omzetbelasting. Bij het verrichten van ondersteunende werkzaamheden is volgens de Staatssecretaris van Financiën geen sprake van een vaste inrichting. Bij het enkel in opdracht van een buitenlandse ondernemer in opslag nemen van goederen is geen sprake van een vaste inrichting, tenzij vanuit het depot betrekkingen met in Nederland woonachtige of gevestigde afnemers worden onderhouden.

Uit de Nederlandse jurisprudentie volgt dat de vraag of gesproken kan worden van een zetel van de bedrijfsuitoefening of vaste inrichting zal afhangen van de feiten en omstandigheden. In de uitspraak van de Hoge Raad van 26 augustus 1998, opgenomen in BNB 1999/302,<sup>46</sup> luidt de conclusie dat belanghebbende in Nederland is gevestigd op grond van haar statutaire vestigingsplaats, haar inschrijving bij de gemeente en het feit dat de directie vanuit Nederland wordt gevoerd. De geringe activiteiten van belanghebbende zelf worden niet in aanmerking genomen. In zijn uitspraak van 3 augustus 2007, opgenomen in VN 2008/5.21,<sup>47</sup> die is gewezen na de zaak Planzer Luxembourg,<sup>48</sup> stelt de Rechtbank Arnhem dat voor het vaststellen waar een ondernemer is gevestigd van belang is waar de werkelijke leiding van de vennootschap wordt uitgeoefend. Van belang is onder wiens leiding de kernactiviteiten van de vennootschap worden uitgeoefend. Onduidelijk is wat de rechtbank onder de kernactiviteiten van een vennootschap verstaat. De concernleiding kan niet worden geacht degene te zijn onder wiens leiding de kernactiviteiten van de

44. Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

45. Besluit van 1 augustus 1994, reeds aangehaald.

46. HR 26 augustus 1998, reeds aangehaald.

47. Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, reeds aangehaald.

48. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

vennootschap worden uitgeoefend als haar activiteiten normale activiteiten van een concernleiding niet te buiten gaan. Het bepalen van een algemene lijn en het controleren en het bijsturen daarvan, zijn activiteiten die gebruikelijk zijn voor een concernleiding.

Voor de vaste inrichting vloeien uit de jurisprudentie een aantal omstandigheden voort die van belang kunnen zijn om te bepalen waar een vaste inrichting is gevestigd. Deze zijn:

- Vermelding van het adres in Nederland op het briefpapier.
- Mate van contact met het 'filiaal' en de mate waarin klanten op het adres worden ontvangen.
- De aanwezigheid van een kantoor of juist het ontbreken van een kantoor. Het ontbreken van een kantoor lijkt fataal te zijn. Er kan dan geen sprake zijn van een vaste inrichting.
- Technische middelen die noodzakelijk zijn voor het verrichten van de diensten.
- De plaats waar brieven en facturen worden opgemaakt.
- De betaling op een buitenlandse of juist Nederlandse bankrekening of enkel het hebben van een Nederlandse bankrekening.
- De plaats waar de administratie zich bevindt.

Uit het besluit van 1 augustus 1994 blijkt dat de vaste inrichting min of meer als zelfstandige belastingplichtige in de heffing wordt betrokken en dus als een zelfstandig onderdeel van de buitenlandse belastingplichtige wordt beschouwd. Ook volgt uit het besluit dat de vaste inrichting onderdeel is van een grotere generale onderneming.

## HOOFDSTUK 6

# De woon- en vestigingsplaats in het civiele recht, het VW EU en de directe belastingen

### 6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken is ingegaan op de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats – bezien vanuit de Europese btw-richtlijn(voorstellen) en jurisprudentie en Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie. Daarbij is slechts ingegaan op het positieve recht, het recht zoals dit volgens (communautaire) wetgever en rechters is en de naar aanleiding daarvan rijzende vragen. In diverse andere rechtsgebieden is de vraag naar de woon- of vestigingsplaats van een rechtssubject al langer en/of meer uitgebreid dan in de omzetbelasting aan de orde geweest. Een analyse van het positieve recht en de vragen die zich daarbij voordoen is daarom niet compleet zonder aandacht te besteden aan andere rechtsgebieden. In deze andere rechtsgebieden kunnen oplossingen worden gevonden voor de in de hoofdstukken 4 en 5 besproken vragen evenals vragen of problemen worden afgeleid die ook in de omzetbelasting kunnen rijzen. Vanwege het raakvlak dat de omzetbelasting heeft met het civiele recht en zijn grondslag in het Europese recht, zullen in de eerste plaats het civiele en Europese recht worden behandeld. Bij het Europese recht wordt er daarbij gekozen om alleen het overkoepelende VW EU en de daarin opgenomen vrijheden te bespreken.<sup>1</sup> Het gaat buiten het bestek van dit onderzoek om alle Europese regelgeving te bespreken waar een vorm van woon- of vestigingsplaats staat vermeld. Vanuit het perspectief van de regels voor de plaats van dienst die in dit onderzoek centraal staan, is het tevens van belang aandacht te besteden aan de directe belastingen. Net als bij de regels voor de plaats van dienst in de omzetbelasting wordt in de directe belastingen mede door middel van de woon- en vestigingsplaats bepaald welk land waarover mag heffen. De uitwerking van de invulling van het woon- en vestigingsplaatsbegrip in het civiele recht, het VW EU en de directe belastingen in dit hoofdstuk is meestal een louter beschrijvende. Het gaat buiten het bestek van dit onderzoek om in te gaan op de vraag hoe deze begrippen gelet op hun doelstellingen zouden moeten worden uitgelegd. Aan het eind van ieder van de volgende paragrafen wordt steeds de vraag gesteld welke aanknopingspunten of

1. In paragraaf 4.2.6 is reeds ingegaan op het begrip 'gewone verblijfplaats' in de regeling voor tijdelijke invoer van vervoermiddelen, eveneens gebaseerd op een Europese richtlijn.

welke gedachten ook voor de btw kunnen worden toegepast en welke vragen naar aanleiding van de invulling van het woon- en vestigingsplaatsbegrip in andere rechtsgebieden voor de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de btw kunnen worden gesteld. In paragraaf 6.5 volgt ten slotte een schematisch overzicht van de besproken woon- en vestigingsplaatsbegrippen en de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de btw. Daarbij wordt de invulling van deze begrippen tevens onderling vergeleken.

## 6.2 De woonplaats in het civiele recht

### 6.2.1 Inleiding

In het civiele recht wordt alleen het begrip woonplaats gehanteerd. Ook rechtspersonen hebben een woonplaats. Art. 1:10 BW beschrijft wat onder woonplaats dient te worden verstaan.

- “1. De woonplaats van een natuurlijk persoon bevindt zich te zijner woonstede, en bij gebreke van een woonstede ter plaatse van zijn werkelijk verblijf.
2. Een rechtspersoon heeft zijn woonplaats ter plaatse waar hij volgens wettelijk voorschrift of volgens zijn statuten of reglementen zijn zetel heeft.”

Art. 1:11 BW bepaalt vervolgens:

- “1. Een natuurlijk persoon verliest zijn woonstede door daden, waaruit zijn wil blijkt om haar prijs te geven.
2. Een natuurlijk persoon wordt vermoed zijn woonstede te hebben verplaatst, wanneer hij daarvan op de wettelijk voorgeschreven wijze aan de betrokken colleges van burgemeester en wethouders heeft kennis gegeven.”

In het kader van dit onderzoek is voorts art. 1:14 BW van belang:

“Een persoon die een kantoor of een filiaal houdt, heeft ten aanzien van aangelegenheden die dit kantoor of dit filiaal betreffen mede aldaar woonplaats.”

De woonplaats zoals gedefinieerd in deze bepalingen is voor diverse andere wettelijke bepalingen van belang. Zo bepaalt art. 45 Rv dat een exploitant de woonplaats moet vermelden. Ook de relatieve competentie van de burgerlijke rechter is afhankelijk van de woonplaats. Bevoegd is op grond van art. 99, eerste lid, Rv de rechter van de woonplaats van de gedaagde. Daarnaast wordt

in het publiekrecht aangesloten bij het woonplaatsbegrip uit het burgerlijk wetboek.<sup>2</sup>

#### 6.2.2 De woonplaats van een natuurlijk persoon

Een natuurlijk persoon heeft zijn woonplaats te zijner woonstede of bij gebreke daarvan ter plaatse van zijn werkelijk verblijf. Een woonstede is geen gemeente, maar een bepaald huis waar iemand woont.<sup>3</sup> Voor de invulling van het begrip woonstede voor natuurlijke personen is een uitspraak van de Hoge Raad uit 1880 nog steeds van belang.<sup>4</sup> In tegenstelling tot nu werd toen in de wet nog gesproken van hoofdverblijf. Het begrip hoofdverblijf is vervangen door het begrip woonstede, omdat met het begrip woonstede beter tot uitdrukking wordt gebracht dat het verblijf bestendig moet zijn.<sup>5</sup> Het hoofdverblijf is naar het oordeel van de Hoge Raad de plaats waar iemand werkelijk woont met zijn gezin, waar hij de zetel van zijn fortuin heeft, zijn zaken behartigt en zijn goederen en eigendommen beheert, zodat hij er niet vandaan gaat dan met een bepaald doel en voor een bepaalde tijd en tevens met het plan, om als dat doel bereikt is, terug te keren.<sup>6</sup> Ook een boot<sup>7</sup> of een tent<sup>8</sup> kan als woonstede worden aangemerkt. Het is derhalve mogelijk dat een woonplaats verplaatsbaar is.<sup>9</sup>

De vraag naar waar iemand zijn woonstede heeft, moet worden beoordeeld aan de hand van de feitelijke omstandigheden.<sup>10</sup> Volgens Asser/de Boer dekken het juridische begrip woonplaats en het feitelijk begrip 'wonen' elkaar meestal.<sup>11</sup>

2. HR 13 maart 1914, NJ 1914, 627 (thans is in de in deze zaak genoemde situatie art. 4 AWR van toepassing) en HR 28 mei 1924, NJ 1924, 842. Zie voor meer voorbeelden van bepalingen waarbij de woonplaats een rol speelt M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, *Personen- en familierecht, huwelijksvermogensrecht en erfrecht*, Deventer, Kluwer, 2006, blz. 27 en 28, P. Vlaardingerbroek e.a., *Het hedendaagse personen- en familierecht*, Deventer, Kluwer, 2008, blz. 49 en S.F.M. Wortmann en J. van Duijvendijk-Brand, *Compendium van het personen- en familierecht*, Deventer, Kluwer, 2005, blz. 22.
3. P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 49.
4. P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 49 en J.H. Nieuwenhuis, C.J.J.M. Stolker en W.L. Valk (red.), *Burgerlijk Wetboek Tekst & Commentaar. De tekst van de Boeken 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 en 8 van het BW voorzien van commentaar*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 19.
5. M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, a.w., blz. 28 en P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 49.
6. HR 19 januari 1880, W 4475. Vgl. HR 21 december 2001, nr. R01/067HR, NJ 2002, 282, Rechtbank Rotterdam 12 februari 1999, AWB 98/450-W2, opgenomen in CRvB 12 december 2000, nr. 99/1683 NABW, JABW 2001/32 en Rechtbank Arnhem 24 augustus 2005, nr. 129404, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).
7. CRvB 27 januari 1994, nr. AW 1993/295-298, TAR 1994/60.
8. Rechtbank Zwolle 19 oktober 2005, nr. 113407/KG ZA 05-415, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).
9. Gr. van der Burght en J.E. Doek, *Personen- en familierecht*, Kluwer, Deventer, 2002, blz. 23.
10. P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 50. Zie ook CRvB 12 december 2000, nr. 99/1683 NABW, JABW 2001/32 en Rechtbank Arnhem 24 augustus 2005, reeds aangehaald.
11. C. Asser/J. de Boer, *Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Personen- en familierecht*, Deventer, Kluwer, 2006, blz. 61.



Van belang is met welke plaats iemand een duurzame<sup>12</sup> band heeft. Zo besliste de kantonrechter in Delft dat een verloskundige die gedurende korte tijd geregeld op verschillende plaatsen verblijft een zo losse band had met de wisselende verblijfplaatsen dat daaraan geen betekenis kon worden toegekend voor de bepaling van haar woonplaats. Bovendien was de band met de oorspronkelijke woonplaats naar het oordeel van de rechter niet zodanig verbroken dat zij moest worden geacht deze woonstede prijs te hebben gegeven.<sup>13</sup> Indien iemand gehuwd is, is de plaats waar deze persoon zich in het desbetreffende gezins- of familieverband het meest betrokken weet, de woonstede. Dat de desbetreffende persoon zich vanwege zijn werkzaamheden vaak in verschillende landen bevindt, doet daar niet aan af.<sup>14</sup> Bij het vaststellen waar iemand zijn woonplaats heeft, wordt belangrijke betekenis toegekend aan de plaats waar iemand regelmatig zijn nachtrust geniet.<sup>15</sup> Dat de plaats waar men verblijft en slaapt als zodanig onvoldoende is blijkt uit een uitspraak van de president van de Rechtbank Rotterdam. In deze zaak oordeelt de president van de Rechtbank Rotterdam dat het niet zozeer van belang is hoeveel dagen en nachten de betrokkene precies in zijn woning doorbrengt. Veeleer is van belang of verzoeker vanuit deze woning zijn zaken behartigt en zijn activiteiten onderneemt.<sup>16</sup> Bij de bepaling van waar iemand zijn woonplaats heeft, wordt verder gekeken naar waar iemands persoonlijke eigendommen zich bevinden,<sup>17</sup> of in de koelkast etenswaren aanwezig zijn,<sup>18</sup> of het gas-, water- en elektriciteitsverbruik wijst op een duurzame bewoning,<sup>19</sup> de plaats waar de post binnenkomt en de administratie wordt gevoerd<sup>20</sup> en de telefoonkosten.<sup>21</sup> In een geval werd ook van belang geacht dat de klokken in de woning stil stonden.<sup>22</sup>

12. Dat een woonstede duurzaam of permanent moet zijn blijkt o.a. uit Koninklijk besluit (Afd. Geschillen van Bestuur) van 5 september 2005, nr. 05.003162, JWWB 2005/445 en CRvB 8 november 2005, nr. 03/3640 NABW, JWWB 2005/481.
13. Kantonrechter Delft 2 december 1971, PRG 1973/801. Vgl. CRvB 23 juli 2002, nr. 00/341 NABW, JABW 2002/157.
14. CRvB 16 mei 1988, AOW 1986/38, RVS 1989/15.
15. M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, a.w., blz. 28, P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 50 en J.H. Nieuwenhuis, C.J.J.M. Stolker en W.L. Valk (red.), a.w., blz. 19. Zie ook Rechtbank Alkmaar 7 december 1999, NABW 99/151, opgenomen in CRvB 23 juli 2002, nr. 00/341 NABW, JABW 2002/157.
16. President Rechtbank Rotterdam 9 januari 1988, nr. VABW 97/4412, JABW 1998/43.
17. O.a. CRvB 29 juni 1999, nr. 97/12205 AWB, JABW 1999/118, CRvB 18 maart 2003, nr. 00/3208 NABW, 01/1692 NABW, 01/1718 NABW, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl) en CRvB 26 oktober 2004, nr. 02/387 NABW, JWWB 2004/459.
18. O.a. CRvB 17 oktober 2000, nr. 98/7632 NABW, JABW 2000/190.
19. O.a. CRvB 18 maart 2003, reeds aangehaald, CRvB 17 oktober 2000, reeds aangehaald en CRvB 3 juni 2003, nr. 006/6404 NABW en 00/6438 NABW, JABW 2003/196.
20. O.a. CRvB 26 oktober 2004, reeds aangehaald en CRvB 19 februari 2002, nr. 99/2957 NIOAW, JSV 2002/85.
21. O.a. CRvB 3 juni 2003, reeds aangehaald.
22. CRvB 17 oktober 2000, reeds aangehaald.

De woonplaats wordt vastgesteld met inachtneming van het doel dat de woonplaats heeft binnen de regeling die in het geding is. Zo wijst de President van de Rechtbank Roermond erop dat exploiten uitgereikt moeten worden aan de echtelijke woning te Velden, hoezeer eiser daar niet meer kan en mag verblijven. De rechtszekerheid voor derden die exploiten willen doen uitreiken, is namelijk met duidelijkheid over de woonstede gediend. Voor zijn echtgenote geldt dit echter niet, omdat zij op de hoogte was van het tijdelijk adres van eiser. Daarom diende verweerster exploiten uit te doen brengen op het haar bekende adres van eiser.<sup>23</sup>

Een tijdelijk verblijf ergens anders brengt niet zonder meer met zich dat de woonstede is prijsgegeven in de zin van art. 1:11 BW.<sup>24</sup> De enkele wil om terug te keren is echter niet voldoende.<sup>25</sup> Een gevangene of iemand die wordt overgebracht naar een psychiatrische inrichting heeft door het enkele feit dat hij naar de gevangenis respectievelijk de psychiatrische inrichting is overgebracht zijn woonstede niet prijsgegeven. De wil daartoe ontbreekt in beginsel. Wel kunnen er andere omstandigheden zijn waaruit blijkt dat de wil om de woonstede prijs te geven wel aanwezig is. Dit kan blijken uit verkoop van de in eigendom zijnde woning, het opzeggen van de huur of het niet langer betalen van huurpenningen.<sup>26</sup> Een eenmaal gevestigde woonplaats kan dus slechts worden verloren door het werkelijk wonen in een andere plaats met de wil daar voortaan zijn woonstede te hebben.<sup>27</sup> Verlies van woonstede treedt ook op wanneer de domicilie niet meer bewoonbaar is (bijvoorbeeld door brand) of bij gerechtelijke ontruiming van een persoon ten behoeve van een ander.<sup>28</sup>

Bij gebreke van een woonstede is de woonplaats de werkelijke verblijfplaats van de natuurlijk persoon. De werkelijke verblijfplaats is pas relevant als iemand geen woonstede heeft. Een woonstede kan ook in het buitenland gelegen zijn. Indien iemand zijn woonstede in het buitenland heeft, maar ook af en toe in Nederland vertoeft, betekent dat dus niet dat hij ook woonplaats heeft in Nederland op grond van art. 1:10, eerste lid, BW, omdat hij in Nederland een werkelijke verblijfplaats heeft.<sup>29</sup> Voor de invulling van het begrip werkelijk verblijf is de uitspraak van Hof Den Haag van 1 juni 1942,<sup>30</sup> opgenomen in NJ 1942, 726, van belang. In deze zaak stelt Hof Den Haag:

23. President Rechtbank Roermond 5 juni 1986, nr. KG 72/1986, KG 1986/309.

24. Koninklijk besluit van 31 augustus 2004, nr. 04.003238, JWWB 2005/353.

25. CRvB 10 september 2002, nr. 00/4643 NABW, JABW 2002/202.

26. M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, a.w., blz. 28 en P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 55.

27. HR 1 november 1937, NJ 1937, 1097.

28. C. Asser/J. de Boer, a.w., blz. 65 en 66.

29. Vgl. S.F.M. Wortmann en J. van Duijvendijk-Brand, a.w., blz. 23. Deze vraag stond ter discussie in HR 4 mei 1917, NJ 1917, 706.

30. Hof Den Haag 1 juni 1942, NJ 1942, 726.

“O. dat deze grief niet opgaat, daar, waar art. 74 lid 2 B.W. weliswaar geen enkele aanwijzing geeft omtrent de vraag of voor het daar bedoelde werkelijk verblijf al dan niet een zekere mate van bestendigheid of continuïteit vereischt is, doch anderzijds toch ook niet gezegd kan worden, dat iemand die geen hoofdverblijf heeft, steeds dáár zijn werkelijk verblijf zou hebben waar hij zich op een bepaald moment bevindt, al zou dit nog zoo kort zijn, van iemand, die geen hoofdverblijf heeft, als werkelijke verblijfplaats moet worden aangenomen de plaats, waar hij vertoeft in dien zin, dat hij op dat oogenblik met die plaats de nauwste relaties bezit als b.v. adres, slaapgelegenheid, geregelde terugkeer, zoodat het de plaats is, waar men hem – zij het ook gedurende een korter periode – in den regel kan bereiken; dat naar het oordeel van het Hof alleen een verblijf van geheel voorbijgaanden aard zonder wettelijke betekenis is, doch dat dit met den erflater i.c. niet het geval was daar hij tijdens zijn verblijf hier te lande aan een vast adres zijn intrek had genomen, waar men hem kon bereiken en hij derhalve hier te lande telkens een werkelijk verblijf heeft gehad.”

Een werkelijke verblijfplaats heeft minder bestendigheid dan een woonstede.<sup>31</sup> Volgens Stein en Rueb is bij een enkele overnachting in een hotel geen sprake is van een werkelijke verblijfplaats. Logeert iemand die nergens in de wereld een woonstede heeft, met zekere bestendigheid in dat hotel, waarbij hij bijvoorbeeld een koffer achterlaat in dat hotel dan kan dat voldoende zijn om het hotel tot zijn werkelijke verblijfplaats te bestempelen.<sup>32</sup> Doordat een verblijf van voorbijgaande aard niet als werkelijk verblijf kan worden bestempeld, zullen zwervers en landlopers over het algemeen geen woonplaats hebben.<sup>33</sup> Ook is het mogelijk dat een persoon zodanige banden heeft met twee plaatsen dat beide plaatsen als woonstede in aanmerking komen. Van der Burght en Doek nemen de stelling in dat de mogelijkheid van een dubbele woonstede moet worden aanvaard, omdat anders derden gedupeerd kunnen worden.<sup>34</sup>

### 6.2.3 De woonplaats van een rechtspersoon

De woonplaats van een rechtspersoon is de plaats waar hij volgens wettelijk voorschrift of volgens zijn statuten of reglementen zijn zetel heeft. De werkelijke zetel van een vennootschap is niet van belang bij het bepalen van de woonplaats. Het bepalen van de plaats waar een rechtspersoon volgens wettelijk voorschrift of zijn statuten of reglementen zijn zetel heeft, kan eenvoudig plaatsvinden door dat wettelijk voorschrift respectievelijk de statuten of reglementen van de rechtspersoon te raadplegen. Privaatrechtelijke

31. P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 50.

32. P.A. Stein en A.S. Rueb, Compendium van het burgerlijk procesrecht, Deventer, Kluwer, 2005, blz. 43.

33. P. Vlaardingerbroek e.a., a.w., blz. 50 en C. Asser/J. de Boer, a.w., blz. 63.

34. Gr. van der Burght en J.E. Doek, a.w., blz. 23.

rechtspersonen die naar Nederlands recht zijn opgericht zijn bij hun oprichting verplicht in de statuten een zetel te vermelden.<sup>35</sup> Deze zetel moet in één van de Nederlandse gemeentes zijn gelegen. Deze statutaire zetel kan een andere plaats zijn dan de plaats waar de rechtspersoon feitelijk is gevestigd.

Indien een rechtspersoon op een andere plaats feitelijk is gevestigd, zal hij in de meeste gevallen op grond van art. 1:14 BW een tweede woonstede hebben in deze plaats.<sup>36</sup> Ten aanzien van aangelegenheden die een kantoor of filiaal van de rechtspersoon betreffen, heeft hij namelijk *mede* woonplaats in de gemeente waar dit kantoor of filiaal is gevestigd.<sup>37</sup> De regeling van art. 1:14 BW komt het bedrijfsleven tegemoet dat slechts rekening houdt met de plaats waar iemand zijn kantoor en daarmee het centrum van zijn beroeps- of bedrijfs-werkzaamheden heeft.<sup>38</sup> Wat precies onder een kantoor of filiaal in de zin van art. 1:14 BW moet worden verstaan is niet gedefinieerd. Asser/Maeijer verstaan onder een kantoor of filiaal: een gebouw of ruimte die permanent door de rechtspersoon in verband met zijn activiteiten wordt gebruikt.<sup>39</sup> De vraag of een bepaalde kwestie een aangelegenheid is die het kantoor of filiaal betreft, moet aan de hand van de feitelijke situatie worden uitgemaakt.<sup>40</sup> Uit jurisprudentie volgt dat de wijze waarop zaken intern tegenover klanten worden afgedaan niet relevant is, maar slechts de wijze waarop van deze afhandeling naar buiten blijkt. Het betrof in dit geval een bankinstelling die het stellen van bankgaranties laat behandelen vanuit het kantoor in Amsterdam. De president van Rechtbank Leeuwarden stelt ambtshalve vast dat aan de inschrijving van het kantoor in Leeuwarden geen enkele beperkingen zijn verbonden ten aanzien van de diensten die de bank aan derden aanbiedt. Er kan om die reden vanuit worden gegaan dat de bank ook het verstrekken van garanties als de onderhavige via het kantoor Leeuwarden aanbiedt en/of in opdracht van cliënten regelt.<sup>41</sup> De rechtszekerheid is zeer belangrijk in het civiele recht. Degene die een rechtspersoon voor de rechter daagt, mag uitgaan van wat naar buiten blijkt over de activiteiten van een filiaal.

35. Zie voor verenigingen, art. 2:27, vierde lid, onderdeel a, BW, voor naamloze vennootschappen art. 2:66, eerste lid, BW, voor besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid art. 2:177, eerste lid, BW en voor stichtingen art. 2: 286, vierde lid, onderdeel a, BW. Een uitzondering geldt voor de beperkt rechtsbevoegde vereniging. Zij heeft geen statutaire zetel. In dat geval zal de feitelijke plaats van vestiging als woonplaats hebben te gelden. Zie J.H. Nieuwenhuis, C.J.J.M. Stolker en W.L. Valk (red.), a.w., blz. 633.

36. Vgl. HR 17 november 1978, nr. 11 375, NJ 1979, 149.

37. M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, a.w., blz. 32 en P. Vlaardingebroek e.a., a.w., blz. 50.

38. M.J.A. van Mourik en A.J.M. Nuytinck, a.w., blz. 31.

39. C. Asser/J.M.M. Maeijer, Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Vertegenwoordiging en rechtspersoon. De rechtspersoon, Deventer, W.E.J. Tjeenk Willink, 1997, blz. 60.

40. C. Asser/J. de Boer, a.w., blz. 65.

41. President Rechtbank Leeuwarden 6 oktober 1986, nr. 123/1986, KG 1986/476. Vgl. Rechtbank Amsterdam 13 september 1977, VR 1978/74 en Hof Amsterdam 19 december 1985, NJ 1987, 364.

#### 6.2.4 De woonplaats en het internationale bevoegdheidsrecht

In paragraaf 6.2.1 is aangegeven dat de woonplaats onder meer van belang is voor het bepalen van de relatieve competentie van de burgerlijke rechter. Een geschil kan echter ook internationaal van karakter zijn. In dat geval is het internationale bevoegdheidsrecht van belang. Dit bepaalt de bevoegdheid van de nationale rechter in internationaal verband. Het internationale bevoegdheidsrecht is nationaal recht. Elke staat kent zijn eigen regels van internationaal bevoegdheidsrecht en is in beginsel vrij deze regels op te stellen.<sup>42</sup> In Nederland zijn deze regels te vinden in art. 2 e.v. Rv. Deze regels zijn echter slechts van toepassing indien de vraag naar de internationale bevoegdheid niet wordt bestreken door Nederland bindende internationale regelingen. De belangrijkste is de EEX-Vo (voorheen EEG Bevoegdheden en Executieverdrag<sup>43</sup>).<sup>44</sup> Deze verordening bepaalt de bevoegdheden van nationale rechters om in internationale verhoudingen kennis te nemen van burgerlijke en handelszaken.

Op basis van art. 2 EEX-Vo wordt een algemene bevoegdheid toegekend aan de gerechten van de lidstaat waar de verweerder zijn woonplaats heeft, *forum rei*. De woonplaats van de eiser is niet van belang.<sup>45</sup> De vraag of de gedaagde onderdaan is van een lidstaat is ook irrelevant.<sup>46</sup> Het begrip woonplaats is geen autonoom communautair begrip. Dat betekent dat om vast te stellen of de gedaagde woonplaats heeft in de lidstaat waar hij voor de rechter is gedaagd de rechter het nationale recht toepast, art. 59, eerste lid, EEX-Vo. In Nederland gaat het daarbij dus om de toepassing van art. 1:10 e.v. BW. Is de gedaagde een rechtspersoon dan wordt hij geacht woonplaats te hebben op de plaats van zijn statutaire zetel, zijn hoofdbestuur of zijn hoofdvestiging, art. 60 EEX-Vo.<sup>47</sup> Op dit drieluik, dat is ontleend aan art. 54 VW EU, zal nader worden ingegaan in paragraaf 6.3.2. Toepassing van de bepalingen van art. 59 en 60 EEX-Vo kunnen leiden tot de conclusie dat sprake is van een dubbele woonplaats of dat geen woonplaats kan worden aangewezen in één van de lidstaten. Voor natuurlijk personen kan deze conclusie ontstaan doordat lidstaten verschillende aanknopingspunten hanteren bij de invulling van het woonplaatsbegrip in hun nationaal recht. Zelfs bij het hanteren van dezelfde aanknopingspunten kan, zoals beschreven in paragraaf 6.2.2, een dubbele woonplaats ontstaan. Voor

42. L. Strikwerda, *Inleiding tot het Nederlandse internationaal privaatrecht*, Deventer, Kluwer, 2005, blz. 222.

43. Verdrag betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken, Brussel 27 september 1968, Trb. 1969, 101.

44. L. Strikwerda, a.w., blz. 227 en P. Vlas, *Rechtspersonen*, Deventer, Kluwer, 2002, blz. 83.

45. P. Vlas en M. Zilinsky, *Ontwikkelingen IPR: rechtsmacht volgens de EEX-Verordening*, WPNR 2007/6707, blz. 338. A.Q.C. Layton e.a., *European Civil Practice*. Volume 1, London: Sweet & Maxwell Limited 2004, blz. 395.

46. L. Strikwerda, a.w., blz. 253.

47. L. Strikwerda, a.w., blz. 253.

rechtspersonen noemt art. 60 EEX-Vo diverse aanknopingspunten, zodat ook binnen de toepassing van deze bepaling een dubbele woonplaats kan ontstaan of moet worden geconcludeerd dat de gedaagde geen woonplaats in één van de lidstaten heeft.<sup>48</sup> Bij een dubbele woonplaats volgt volgens Layton e.a. uit art. 59 EEX-Vo zelf dat de rechter voor wie het geschil wordt gebracht en die concludeert dat de gedaagde in zijn land is gevestigd, kennis zal nemen van het geschil. Ontbreekt een woonplaats in één van de lidstaten dan past de rechter het internationale bevoegdheidsrecht van zijn land toe.<sup>49</sup>

Art. 5, 6 en 7 EEX-Vo geven alternatieve bevoegdheidsregels. Deze regels zetten de hoofdregel van art. 2 EEX-Vo niet opzij, maar bieden de mogelijkheid een vordering aan te brengen bij een andere rechter dan die op basis van art. 2 EEX-Vo is bevoegd van het geschil kennis te nemen.<sup>50</sup> Ten aanzien van geschillen die de exploitatie van een filiaal, agentschap of enige andere vestiging aangaan, kan een verweerder op grond van art. 5, vijfde lid, EEX-Vo worden gedaagd voor het gerecht van de plaats waar dat filiaal, agentschap of andere vestiging is gelegen. De begrippen 'filiaal, agentschap of enige andere vestiging' zijn autonome communautaire begrippen.<sup>51</sup> Bij de invulling van deze begrippen wordt art. 1:14 BW dus opzij gezet.<sup>52</sup> Het begrip filiaal, agentschap of enige andere vestiging heeft het Hof van Justitie in de zaak Somafer/Saar-Ferngas gedefinieerd als: een centrum van werkzaamheid, dat zich naar buiten duurzaam manifesteert als het verlengstuk van een moederbedrijf met een eigen directie en materiële uitrusting, zodat het zaken met derden kan doen, en wel dusdanig dat deze derden, ofschoon wetend dat eventueel een rechtsband met het in het buitenland gevestigde moederbedrijf zal ontstaan, zich niet rechtstreeks daartoe behoeven te wenden en zaken kunnen doen in bedoeld centrum, dat het verlengstuk daarvan vormt.<sup>53</sup> Een filiaal, agentschap of enige andere nevenvestiging is een eenheid die de voornaamste en zelfs de enige partner van derden bij de onderhandelingen over overeenkomsten kan zijn.<sup>54</sup>

Een zelfstandige agent kan niet als filiaal, agentschap of enige andere vestiging worden beschouwd. Van een filiaal of agentschap kan namelijk alleen worden gesproken wanneer het naar buiten optreedt als verlengstuk van het moederbedrijf.<sup>55</sup> Eén van de wezenskenmerken van een filiaal of agentschap is de onderworpenheid aan het toezicht of de leiding van het moederbedrijf.<sup>56</sup> Naar

48. A.Q.C. Layton e.a., a.w., blz. 1057, 1058 en 1061.

49. A.Q.C. Layton e.a., a.w., blz. 1057 en 1058.

50. L. Strikwerda, a.w., blz. 256 en A.Q.C. Layton e.a., a.w., blz. 392.

51. J.A. Pontier, *Onrechtmatige daad*, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 16 en P. Vlas, a.w., blz. 99.

52. P. Vlas, a.w., blz. 91.

53. HvJ 22 november 1978, zaak 33/78, Jur. 1978, blz. 2183 (Somafer/Saar-Ferngas), r.o. 12 en 13.

54. HvJ 6 april 1995, zaak C-439/93, Jur. 1995, blz. I-961 (Lloyd's Register of Shipping/Societe Campeon Bernard), r.o. 19 en 20.

55. L. Strikwerda, a.w., blz. 263.

56. HvJ 6 oktober 1976, zaak 14/76, Jur. 1976, blz. 1497 (De Bloos/Boyer), r.o. 20.

het oordeel van het Hof van Justitie is geen sprake van onderworpenheid wanneer cumulatief aan drie voorwaarden wordt voldaan:

1. de agent kan zijn werkzaamheid en arbeidstijd in wezen vrij organiseren zonder daarbij aan de instructies van het moederbedrijf te zijn gebonden;
2. het staat hem vrij verscheidene firma's te vertegenwoordigen die bij de productie en verkoop van gelijke of soortgelijke producten met elkaar in concurrentie staan;
3. hij is niet daadwerkelijk betrokken bij de afwikkeling en uitvoering van de overeenkomsten, doch beperkt zich in wezen ertoe bestellingen door te geven aan de door hem vertegenwoordigde ondernemer.<sup>57</sup>

Art. 5, vijfde lid, EEX-Vo is niet van toepassing als het filiaal of agentschap als zodanig voor de rechter kan worden gedaagd los van zijn principaal. De vraag of sprake is van een juridisch zelfstandige entiteit is daarom in beginsel bepalend voor de toepassing van deze bepaling.<sup>58</sup> Een vennootschapsrechtelijke onafhankelijke vennootschap kan echter onder omstandigheden een filiaal of agentschap van een andere vennootschap vormen. Opnieuw is de in paragraaf 6.2.2 genoemde rechtszekerheid van belang, zo blijkt uit de zaak Schotte-Rothschild. Derden die zaken doen met een vestiging van een vennootschap die optreedt als het verlengstuk van een andere vennootschap kunnen op de gewekte schijn afgaan en deze vestiging als vestiging van de andere vennootschap beschouwen.<sup>59</sup> Van belang is om te vermelden dat het in deze zaak gaat om twee vennootschappen met dezelfde naam en dezelfde directie. De correspondentie over de door de eiser ingediende klachten werd ook steeds ondertekend door beide vennootschappen.

#### 6.2.5 *De woonplaats in het civiele recht in vergelijking met de omzetbelasting*

Het bepalen van de woonplaats van een natuurlijk persoon in het civiele recht vindt plaats aan de hand van feitelijke omstandigheden. Daarbij speelt een rol: de plaats waar het gezin woont, de plaats waar iemand zijn eigendommen beheert en de plaats waar iemand zaken doet. De woonplaats van een natuurlijk persoon is de plaats waarnaar hij telkens terugkeert en die hij slechts verlaat met een bepaald doel. In tegenstelling tot in de omzetbelasting en de directe belastingen heeft de woonplaats van de natuurlijk persoon in het civiele recht tot doel om te bepalen in welk huis iemand woont. Voor de omzetbelasting en de directe belastingen is het voor de verdeling van heffingsbevoegdheden slechts relevant of iemand in Nederland of een ander land

57. HvJ 18 maart 1981, zaak 139/80, Jur. 1981, blz. 819 (Blanckaert & Wilems/Luise Trost), r.o. 12.

58. A.Q.C. Layton e.a., a.w., blz. 492.

59. HvJ 9 december 1987, zaak 218/86, Jur. 1987, blz. 4905 (Sar Schotte/Parfums Rothschild), r.o. 15.

woont of is gevestigd. In welke gemeente dat precies is, is voor het bepalen of hij belasting moet betalen in Nederland minder relevant.<sup>60</sup> Toch worden bij het bepalen van de woonplaats van een natuurlijk persoon in de directe belastingen gelijksoortige aanknopingspunten als in het civiele recht gehanteerd (zie paragraaf 6.4.2). Naast het begrip woonstede, kent art. 1:10, eerste lid, BW ook het begrip werkelijke verblijfplaats. Het begrip komt pas aan de orde wanneer is vastgesteld dat de desbetreffende natuurlijk persoon geen woonstede in Nederland of in het buitenland heeft. Een verblijf dat van geheel voorbijgaande aard is, wordt niet als werkelijke verblijfplaats beschouwd. Het is dus mogelijk dat een natuurlijk persoon geen woonplaats heeft. In de btw-richtlijn wordt het begrip gebruikelijke verblijfplaats gehanteerd. In het civiele recht kunnen aanknopingspunten worden gevonden voor de invulling van dit begrip. Net als in het civiele recht kan de vraag worden gesteld of wanneer iemand buiten de Unie zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft, maar binnen de Unie zijn gebruikelijke verblijfplaats deze gebruikelijke verblijfplaats het heffingsaanknopingspunt kan zijn of dat de vestigingsplaatsvorm gebruikelijke verblijfplaats pas aan de orde komt indien iemand geen zetel van bedrijfsuitoefening waar dan ook heeft. De gebruikte woorden 'bij gebreke van' lijken net als in het civiele recht op het laatste te duiden.

De in het civiele recht gehanteerde aanknopingspunten kunnen na het verschijnen van de zaak *Planzer Luxembourg*<sup>61</sup> van het Hof van Justitie wellicht ook in de omzetbelasting van belang zijn. In de zaak *Planzer Luxembourg* oordeelde het Hof namelijk dat voor een rechtspersoon de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats is waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken worden vervuld. Nu niet de plaats waar de economische activiteiten van een vennootschap worden verricht, maar de plaats waar de leiding en het bestuur wordt uitgeoefend van belang is, is het voor natuurlijke personen wellicht zo dat niet de plaats van waaruit zij hun bedrijf of beroep uitoefenen, maar de plaats waar zij wonen van belang is om vast te stellen waar zij hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben gevestigd. Als de woonplaats van een natuurlijk persoon niet van belang is om vast te stellen waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, kunnen de in het civiele recht gehanteerde relevante feiten in elk geval een aanwijzing geven voor de invulling van de vestigingsplaatsvormen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats.

Uit de definitie van het begrip filiaal, agentschap of andere vestiging in de zin van art. 5, vijfde lid, EEX-Vo blijkt dat het gaat om een permanente vestiging met zijn eigen directie en eigen materiële uitrusting. Deze vestiging moet naar

60. Voor de lokale belastingen kan het uiteraard wel van belang zijn in welke gemeente men woont.

61. HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (*Planzer Luxembourg*).



buiten toe optreden als verlengstuk van de moeder. Ook het begrip vaste inrichting in de omzetbelasting, kent een duurzaamheidsvereiste en het vereiste dat sprake moet zijn van aanwezigheid van personeel en middelen. Daarbij rijst overigens de vraag of met een materiële uitrusting bij het begrip filiaal, agentschap of andere vestiging in de zin van art. 5, vijfde lid, EEX-Vo, slechts wordt gedoeld op de aanwezigheid van middelen en niet zo zeer op de aanwezigheid van personeel. Het vereiste dat sprake moet zijn van een eigen directie kan in verband worden gebracht met het in de zaak ARO Lease<sup>62</sup> genoemde criterium “een structuur waarin beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen”. Vermoedelijk is van een naar buiten toe manifesteren als verlengstuk van de moedermaatschappij ook sprake indien het gaat om een inrichting vanuit waar geen goederen of diensten worden geleverd, maar die zich bijvoorbeeld bezig houdt met onderzoek. Dit kan naar mijn mening worden afgeleid uit en houdt dan ook verband met de doelstelling van het begrip filiaal in de EEX-Vo. Zo kunnen ook geschillen betreffende het aanstellen van personeel voor de rechter worden gebracht van het land waar het filiaal is gevestigd.<sup>63</sup> Ik kan me niet voorstellen dat een werknemer van het filiaal die een geschil heeft, het geschil moet voorleggen in het land waar zijn werkgever zijn hoofdvestiging heeft als de werkzaamheden van het filiaal bijvoorbeeld beperkt zijn tot het doen van onderzoek. Gelet op het specifieke doel van het internationale bevoegdheidsrecht moet op dit punt een vergelijking met het begrip vaste inrichting in de btw met de nodige voorzichtigheid gebeuren.

Kenmerkend voor een filiaal, agentschap of andere vestiging is dat het onderworpen is aan het toezicht van het moederbedrijf. Een onafhankelijke agent kan daarom niet als filiaal, agentschap of andere vestiging worden aangemerkt. De zaak Schotte-Rothschild doet denken aan de zaak DFDS<sup>64</sup> uit de omzetbelasting en kan wellicht meer inzicht bieden in de vraag of en onder welke omstandigheden een afzonderlijke vennootschap een vaste inrichting van een andere vennootschap kan vormen. Tot op heden bestaat in de omzetbelasting evenmin duidelijkheid over de vraag of een niet zelfstandige agent ook een vaste inrichting kan vormen. Ook de jurisprudentie uit het civiele recht zou inzicht kunnen bieden in de beantwoording van deze kwestie.

Wanneer de uitleg van het woon- en vestigingsplaatsbegrip in het civiele recht wordt vergeleken met dat uit de omzetbelasting en ook de directe belastingen dient bedacht te worden dat het woon- en vestigingsplaatsbegrip in het civiele recht ook<sup>65</sup> van belang is in louter private verhoudingen. In de directe

62. HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease).

63. HvJ Somafer/Saar-Ferngas, reeds aangehaald.

64. HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).

65. Ook in het publiekrecht wordt het begrip ‘woonplaats’ soms ingevuld aan de hand van art. 1:10 e.v. BW.

belastingen en de omzetbelasting is de woon- en vestigingsplaats van belang in relatie tot de overheid. De woon- en vestigingsplaats bepalen de verplichting om belasting te betalen aan die overheid. In de omzetbelasting vormen de civiele rechtsverhoudingen, de overeenkomsten tot levering van goederen of diensten echter wel de basis van heffing. Om die reden is het ook in de omzetbelasting soms van belang om de vestigingsplaats van een ander vast te stellen om de eigen belastingplicht te kennen, bijvoorbeeld bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). In de directe belastingen is dit niet het geval. Alleen het vaststellen van de eigen vestigingsplaats is voor de belastingplicht van de entiteit van belang.

De uit de rechtszekerheid voortvloeiende gedachte dat moet kunnen worden vertrouwd op de uiterlijke schijn biedt een interessant perspectief. In de omzetbelasting kan het zijn dat de vestigingsplaats van de afnemer door de dienstverrichter moet worden vastgesteld. Wellicht dat daarbij vanuit het perspectief van de rechtszekerheid moet worden gesteld dat uitgegaan mag worden van de uiterlijke schijn. Als bijvoorbeeld een vestiging de uiterlijke schijn heeft dat van daaruit duurzaam economische activiteiten worden uitgeoefend, mag er van uit worden gegaan dat aan het duurzaamheidscriterium voor bijvoorbeeld een vaste inrichting is voldaan ook al is de ondernemer voornemens om slechts kortstondig in een lidstaat aanwezig te zijn en heeft hij de ruimte bijvoorbeeld voor slechts enkele maanden gehuurd. Als de ondernemer voor het bepalen waar zijn eigen prestaties zijn belast moet bepalen of hij zelf een vaste inrichting in een land heeft, is de uiterlijke schijn dan uiteraard niet van belang.

### 6.3 De woon- en vestigingsplaats in het VW EU

#### 6.3.1 Inleiding

Naast het civiele recht komt de woon- en vestigingsplaats ook voor in het Europese recht. Het gaat buiten het bestek van dit onderzoek om alle Europese wet- en regelgeving waarin een vorm van woon- of vestigingsplaats staat vermeld te bespreken. Het VW EU en de daarin genoemde vrijheden: het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal en de vrijheid van betalingsverkeer gelden echter in zijn algemeenheid. Nationale wetgeving op welk gebied dan ook mag – behoudens eventuele rechtvaardigingsgronden – niet in strijd komen met één van deze vrijheden. Zij waarborgen het tot stand komen en bestaan van de interne markt die een middel vormt om de doelstellingen van de Europese Unie te bereiken. Voor vennootschappen is de vestigingsplaats van belang voor de vraag of zij als onderdaan van een lidstaat kunnen worden beschouwd en toegang hebben tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten. Daarnaast is uiteraard de vraag wanneer het recht van vestiging van toepassing is en wanneer dus sprake is van een vestiging van belang in het kader van dit onderzoek.

### 6.3.2 Vestigingsplaats en het zijn van EU-onderdaan

Onderdanen van de lidstaten hebben toegang tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten, art. 49 respectievelijk art. 56 VW EU. Daarnaast hebben zij op grond van art. 21 VW EU het recht vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de Unie (burgerschap van de Unie). Dit recht hebben zij ongeacht of zij zich naar een andere lidstaat begeven voor het uitoefenen van een economische activiteit (bijvoorbeeld om arbeid in loondienst te verrichten) of niet. Bij toepassing van art. 56 VW EU hoeft alleen de dienstverrichter onderdaan te zijn van een lidstaat. Voor de afnemer geldt geen nationaliteits-eis. Voor de vraag of een natuurlijk persoon als onderdaan van een lidstaat kan worden beschouwd, is het nationale recht van die lidstaat van belang. Deze bevoegdheid moet wel worden uitgeoefend met inachtneming van het Unierecht.<sup>66</sup> De woonplaats van de natuurlijk persoon is voor de vraag of hij toegang heeft tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten irrelevant. Kapteyn e.a. noemt het voorbeeld van een Belgische arts die in de Verenigde Staten verblijft en een in België wonende Amerikaanse arts.<sup>67</sup> De eerste heeft wel toegang tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten. De tweede heeft dat niet. Hij is geen onderdaan van één van de lidstaten, terwijl de eerstgenoemde arts dat wel is.

Art. 54 VW EU bepaalt dat vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben voor de toepassing van het recht van vestiging als onderdaan worden beschouwd. Art. 62 VW EU verklaart deze bepaling ook van toepassing op het vrije verkeer van diensten. Onder vennootschappen wordt volgens art. 54 VW EU verstaan: maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, de coöperatieve verenigingen of vennootschappen daaronder begrepen en de overige rechtspersonen naar publiek- of privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen. Om als onderdaan te kunnen worden beschouwd moeten vennootschappen dus aan twee criteria voldoen. In de eerste plaats moeten zij in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht. In de tweede plaats moeten zij hun statutaire zetel, hoofdbestuur of hoofdvestiging binnen de Europese Unie hebben. Uit het arrest Daily Mail volgt dat de criteria statutaire zetel, hoofdbestuur en hoofdvestiging op gelijke voet staan.<sup>68</sup> Dat de drie criteria naast elkaar worden genoemd, houdt verband met het civiele recht van de lidstaten. Sommige lidstaten eisen dat enkel de statutaire vestiging wordt aangehouden in hun land. Hoofdbestuur en hoofdvestiging kunnen

66. HvJ 7 juli 1992, zaak C-369/90, Jur. 1992, blz. I-4239 (Micheletti), r.o. 10.

67. P.J.G. Kapteyn e.a., Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Deventer, Kluwer, 2003, blz. 600.

68. HvJ 27 september 1988, zaak 81/87, Jur. 1988, blz. 5483 (Daily Mail), r.o. 21.

zonder gevolgen naar het buitenland worden verplaatst (de zogenoemde incorporatieleer). In andere lidstaten kan het hoofdbestuur niet zonder gevolgen worden verplaatst en wordt de band met het land dus mede bepaald door de plaats waar het hoofdbestuur is gevestigd (de zogenoemde werkelijke zetelleer).<sup>69</sup> Met de begrippen statutaire zetel, hoofdbestuur en hoofdvestiging wordt aangesloten bij de nationale wetgeving van lidstaten. Een communautaire definitie van de begrippen ontbreekt. Volgens Weber moet men bij hoofdbestuur denken aan de plaats waar wilsvorming en eigenlijke ondernemingsleiding van de vennootschap plaatsvinden ofwel de plaats waar de vennootschappelijke organen de voor de activiteit van de vennootschap wezenlijke beslissingen treffen. De hoofdvestiging is volgens Weber de plaats waar zich het zwaartepunt (centrum) van de economische, industriële of commerciële bedrijvigheid van de vennootschap bevindt, waar de hoofdbroek van haar personeel en zakelijke middelen worden ingezet.<sup>70</sup> De Nederlandse wetgever acht van belang vanuit welke staat de vennootschap wordt aangestuurd wanneer het gaat om het hoofdbestuur. Daarbij moet worden gekeken naar de feitelijke omstandigheden. Wanneer het bestuur zijn vergaderingen houdt in Nederland en de algemene vergadering in Nederland plaatsvindt, is volgens de wetgever aannemelijk dat het hoofdbestuur zich in Nederland bevindt.<sup>71</sup>

### 6.3.3 *Het begrip vestiging van het recht van vestiging*

Art. 49 VW EU bepaalt dat beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat zijn verboden. Dit verbod geldt ook voor beperkingen voor de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd, zo vervolgt art. 49 VW EU. De eerste volzin van art. 49 VW EU heeft betrekking op het zogenoemde primaire vestigingsrecht. Rammeloo noemt als voorbeeld een naar Engels recht opgerichte en statutair gevestigde rechtspersoon die haar hoofdbestuur in Nederland heeft.<sup>72</sup> De tweede volzin van art. 49 VW EU betreft het zogenoemde secundaire vestigingsrecht, het recht om agentschappen, filialen of dochterondernemingen op te richten. Aan het secundaire vestigingsrecht van art. 49 VW EU wordt een extra voorwaarde gesteld. Het komt toe aan onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een lidstaat zijn gevestigd. Het recht om een secundaire vestiging op te richten komt een onderdaan derhalve pas toe als hij zich binnen de Unie primair heeft gevestigd.

69. HvJ Daily Mail, reeds aangehaald, r.o. 20. Vgl. S.F.G. Rammeloo, Vrij verkeer van rechtspersonen in 'Europa' na Hof van Justitie EG Centros. Nieuwe prejudiciële procedures: IPR-zetelleren verenigbaar met EG-Verdrag?, NiPR 2000/3, blz. 273. Zie ook de inleiding van deel II.

70. D.M. Weber, Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden, Deventer, Kluwer 2003, blz. 41 en 42.

71. Kamer II, vergaderjaar 2003-2004, 29 309, nr. 3 (MvT), blz. 7.

72. S.F.G. Rammeloo, a.w., blz. 273.

Van den Hurk noemt ter toelichting het voorbeeld van een Nederlandse fotograaf die jarenlang in Australië zelfstandig heeft gewerkt. Deze fotograaf heeft het recht zich primair in Spanje te vestigen. Wil hij echter een filiaal in Spanje vestigen dan kan hij geen beroep doen op art. 49 VW EU.<sup>73</sup> Ook het vrije verkeer van diensten kent een eis van vestiging in de Unie, art. 56 VW EU.

Uit de zaak Gebhard blijkt dat het begrip vestiging een zeer ruim begrip is.<sup>74</sup> In de zaak Factortame II preciseert het Hof van Justitie dat het begrip vestiging inhoudt dat een economische activiteit wordt uitgeoefend door middel van een duurzame vestiging voor onbepaalde tijd in een andere lidstaat.<sup>75</sup> Weber onderscheidt in deze definitie een viertal elementen, die hij vervolgens uitwerkt, te weten:

1. daadwerkelijk een economische activiteit uitoefenen;
2. door middel van een duurzame vestiging;
3. voor onbepaalde tijd;
4. in een andere lidstaat.<sup>76</sup>

Hierna zullen de onder 1 tot en met 3 genoemde elementen nader worden besproken. Het vierde element, 'in een andere lidstaat', houdt in dat de verrichte economische activiteit een grensoverschrijdend karakter moet hebben.<sup>77</sup> Uit de eis dat een economische activiteit wordt uitgeoefend in een andere lidstaat door middel van een duurzame vestiging volgt tevens dat een duurzame band moet bestaan tussen de vestiging en het grondgebied van die lidstaat.

#### *Het daadwerkelijk verrichten van economische activiteiten*

Het begrip economische activiteit is een communautair begrip en mag niet restrictief worden uitgelegd.<sup>78</sup> Het omvat arbeid in loondienst en dienstverrichtingen die tegen vergoeding plaatsvinden.<sup>79</sup> Weber geeft aan het begrip economische activiteiten de volgende omschrijving: alle activiteiten, die, met of zonder winstoogmerk, direct of indirect, in geld of natura, al dan niet evenredig, worden vergoed.<sup>80</sup> In de zaak Steymann<sup>81</sup> oordeelt het Hof van

73. H.T.P.M. van den Hurk, *Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen. Spanning tussen verdragsvrijheden en het Nederlands belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 111. P.J.G. Kapteyn e.a., a.w., blz. 600 noemen als voorbeeld een Griekse arts die in Libanon woonachtig is en daar zijn praktijk uitoefent. Hij kan niet met een beroep op art. 49 VW EU een nevenvestiging in Italië openen.

74. HvJ 30 november 1995, zaak C-55/94, FED 1997/175 (Gebhard), r.o. 25.

75. HvJ 25 juli 1991, zaak C-221/89, Jur. 1991, blz. I-3905 (Factortame II), r.o. 20.

76. D.M. Weber, a.w., blz. 44.

77. D.M. Weber, a.w., blz. 48.

78. HvJ 11 april 2000, zaak C-51/96 en C-191/97, Jur. 2000, blz. I-2549 (Deliège), r.o. 52.

79. HvJ 12 december 1974, zaak 36/74, Jur. 1974, blz. 1405 (Walrave/Koch) en HvJ 14 juli 1976, zaak 13/76, Jur. 1976, blz. 1333 (Dona/Mantero).

80. D.M. Weber, a.w., blz. 24.

81. HvJ 5 oktober 1988, zaak 196/87, Jur. 1988, blz. 6159 (Steymann).

Justitie dat de werkzaamheden die leden van een commune verrichten ten behoeve van deze commune als economische activiteiten kunnen worden beschouwd. In ruil voor deze werkzaamheden voorziet de commune namelijk in de behoeften van haar leden. Ook krijgen zij zakgeld. Naar het oordeel van het Hof vormt dit de vergoeding voor de verrichte werkzaamheden. Ook bij prostitutie is naar het oordeel van het Hof van Justitie sprake van het verrichten van een dienst tegen vergoeding en derhalve van een economische activiteit.<sup>82</sup> Hetzelfde geldt voor een loterij.<sup>83</sup> Sportbeoefening kan tevens een economische activiteit vormen. De sporters stellen een organisator van een sportevenement bijvoorbeeld in de gelegenheid het sportevenement te organiseren, waarbij publiek aanwezig kan zijn. Ook kan het door de televisiezenders worden uitgezonden en kan het reclamemakers en sponsors interesseren.<sup>84</sup>

Van een economische activiteit is geen sprake indien geen vergoeding is bedongen. In de zaak *Züchner* stelde het Hof van Justitie dit ten aanzien van een vrouw die om niet haar man verzorgde. Daar doet niet aan af dat het noodzakelijk was om hiervoor de nodige beroepskwalificaties te hebben en iemand anders had moeten worden ingehuurd als de vrouw die kwalificaties niet zou hebben.<sup>85</sup> Ook bij het door de overheid verzorgen van onderwijs is geen sprake van het verrichten van een economische activiteit. Het Hof van Justitie stelt dat de staat bij het nationale onderwijsstelsel niet de bedoeling heeft tegen vergoeding werkzaamheden te verrichten, maar een sociale, culturele en opvoedkundige taak vervult. Ook wordt het onderwijsstelsel in de regel gefinancierd uit de staatskas.<sup>86</sup> Als economische activiteiten kwalificeren enkel reële en daadwerkelijke activiteiten. Werkzaamheden van geringe omvang<sup>87</sup> die bijkomstige en marginale activiteiten vormen vallen niet onder het begrip economische activiteiten.<sup>88</sup>

Weber vraagt zich af of het beheren van aandelen en bepaalde financieringsactiviteiten die in het belastingrecht als 'passief' worden aangemerkt een economische activiteit vormen. In dit verband merkt hij op dat in de zaak *Daily Mail*<sup>89</sup> wordt gesproken van het openen van een kantoor voor het beheer van beleggingen. Uit het rapport ter terechtzitting blijkt echter dat *Daily Mail* besloten had een kantoor in te richten voor het beheer van investeringen met het oog op het verrichten van diensten ten behoeve van derden. Dit was dus meer dan beheer van (eigen) beleggingen. Uit de zaak *Baars* blijkt dat in elk

82. HvJ 20 november 2001, zaak C-268/99, Jur. 2001, blz. I-8615 (Jany), r.o. 33.

83. HvJ 24 maart 1994, zaak C-275/92, Jur. 1994, blz. I-1039 (Schindler).

84. HvJ *Deliège*, reeds aangehaald, r.o. 57.

85. HvJ 7 november 1996, zaak C-77/95, Jur. 1996, blz. I-5689 (*Züchner*).

86. HvJ 27 september 1988, zaak 263/86, Jur. 1988, blz. 5365 (*Humbel*).

87. HvJ 23 maart 1982, zaak 53/81, Jur. 1982, blz. 1035 (*Levin*), r.o. 17.

88. HvJ *Deliège*, reeds aangehaald, r.o. 54.

89. HvJ *Daily Mail*, reeds aangehaald.

geval sprake is van de uitoefening van het recht van vestiging wanneer een onderdaan van een lidstaat een deelneming in het kapitaal van een in een ander lidstaat gevestigde vennootschap houdt, die hem een zodanige invloed op de besluiten van de vennootschap verleent, dat hij de activiteiten ervan kan bepalen.<sup>90, 91</sup> Volgens Peters moet worden aangenomen dat beheer van eigen beleggingen of beheer van het pensioen van een directeur groot aandeelhouder als economische activiteit kan worden beschouwd.<sup>92</sup>

*Door middel van een duurzame vestiging*

Volgens Weber ziet het begrip vast niet op het tijdsverloop, maar op de inrichting van de activiteiten. Er moet sprake zijn van een stabiele of vaste inrichting, een bepaalde eenheid, een infrastructuur, een kantoor, aanwezigheid van personeel etc.<sup>93</sup> Van een dergelijke infrastructuur is niet alleen sprake in geval van een bijkantoor of agentschap, maar ook bij een eenvoudig bureau beheerd door eigen personeel van de onderneming of door een zelfstandig persoon die echter gemachtigd is duurzaam voor die onderneming op te treden zoals een agentschap zou doen.<sup>94</sup>

*Voor onbepaalde tijd*

Of de in een andere lidstaat verrichte werkzaamheden al dan niet tijdelijk zijn, moet niet alleen worden beoordeeld op basis van de duur van de werkzaamheid, maar tevens aan de hand van de frequentie, periodiciteit of continuïteit ervan. Een tijdelijk karakter van een werkzaamheid sluit niet uit dat een ondernemer zich in de lidstaat van ontvangst voorziet van een zekere infrastructuur (bijvoorbeeld een kantoor of kabinet) wanneer die infrastructuur noodzakelijk is om de betrokken werkzaamheid te verrichten.<sup>95</sup> Het is niet mogelijk om op abstracte wijze de duur of de frequentie te bepalen vanaf welk moment het verrichten van een werkzaamheid of van een bepaalde soort werkzaamheid in een andere lidstaat leidt tot een vestiging in de zin van het VW EU.<sup>96</sup> Zo oordeelde het Hof van Justitie in een door de Commissie tegen Italië aangespannen zaak dat hoewel vertegenwoordiging door een nationaal octrooibureau een aantal verrichtingen omvat die zich uitstrekken in de tijd dit

90. HvJ 13 april 2000, zaak C-251/98, Jur. 2000, blz. I-2787 (Baars), r.o. 22. In de zaak Glaxo Wellcome (HvJ 17 september 2009, zaak C-182/02, VN 2009/47.20) wordt echter de vrijheid van kapitaalverkeer toegepast in een situatie waarin een 100%-deelneming wordt verkocht.

91. D.M. Weber, a.w., blz. 45 en 47.

92. F.G.F. Peters, De aanmerkelijke belangregeling in internationaal perspectief. De exitheffingen en de vestigingsplaatsficties in het licht van de nationale regeling, belastingverdragen, BRK, en het EU-recht, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 277 en 278.

93. D.M. Weber, a.w., blz. 48.

94. HvJ 4 december 1986, zaak 205/84, Jur. 1986, blz. 3755 (Commissie/Duitsland), r.o. 21.

95. HvJ Gebhard, reeds aangehaald, r.o. 27.

96. HvJ 11 december 2003, zaak C-215/01, Jur. 2003, blz. I-14847 (Schnitzer), r.o. 31.

niet betekent dat moet worden aangenomen dat er een duurzame deelname aan het economisch verkeer is.<sup>97</sup> Een Portugese regeling die van toepassing was op marktdeelnemers uit andere lidstaten die gedurende meer dan een jaar hun diensten aanbieden in Portugal kon naar het oordeel van het Hof van Justitie in principe in strijd komen met het vrije verkeer van diensten en niet noodzakelijkerwijs met het recht van vestiging. Ook bij het verrichten van diensten gedurende een langere periode hoeft nog geen sprake te zijn van een duurzame deelname aan het economisch verkeer van de ontvangende lidstaat.<sup>98</sup>

#### 6.3.4 *De woon- en vestigingsplaats in het VW EU in vergelijking met de omzetbelasting*

Aan het VW EU kunnen een aantal aanwijzingen met betrekking tot de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de omzetbelasting worden ontleend. Allereerst zij opgemerkt dat het begrip vestiging geldt voor zowel het oprichten van een primaire als secundaire vestiging. In het VW EU worden de primaire en secundaire vestiging derhalve niet verschillend ingevuld. Het begrip vestiging omvat allereerst het element dat sprake moet zijn van het verrichten van een daadwerkelijke economische activiteit. Uit de eis dat het moet gaan om werkzaamheden die tegen vergoeding worden verricht, die Weber hanteert in zijn definitie en die ook door het Hof van Justitie wordt genoemd, zou kunnen worden afgeleid dat een vestiging van een ondernemer die alleen hulp- of voorbereidende werkzaamheden verricht en geen prestaties tegen vergoeding aan derden verricht niet als vestiging in de zin van het recht van vestiging wordt beschouwd. Ook het feit dat het recht van vestiging niet ziet op werkzaamheden van geringe omvang die bijkomstige en marginale activiteiten vormen doet deze vraag rijzen. Het als vestiging aanmerken van inrichtingen die hulp- of voorbereidende werkzaamheden verrichten past mijns inziens over het algemeen binnen de doelstellingen van het VW EU als de ondernemer in dat land uiteindelijk goederen wil leveren of diensten verrichten of voornemens is zich daar te vestigen. Een inrichting kan bijvoorbeeld alvast onderzoek doen en/of reclame maken of een magazijn aanhouden om uiteindelijk goederen te leveren. Indien het doen van onderzoek of het voeren van reclame zou worden belemmerd, wordt daarmee tevens, bijvoorbeeld het verrichten van diensten, belemmerd.

De eis dat sprake moet zijn van een duurzame vestiging brengt met zich dat sprake moet zijn van een zekere infrastructuur, de aanwezigheid van personeel en middelen. Ook in de btw wordt deze eis gesteld.<sup>99</sup> Een eenvoudig bureau beheert door een zelfstandig persoon die gemachtigd is duurzaam voor de

97. HvJ 13 februari 2003, zaak C-131/01 en C-131/01, Jur. 2003, blz. I-1659 (Commissie/Italië), r.o. 24.

98. HvJ 29 april 2004, zaak C-171/02, Jur. 2004, blz. I-5645 (Commissie/Portugal).

99. HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (Berkholz).



onderneming op te treden kan als duurzame vestiging worden beschouwd. Het doet denken aan de vaste vertegenwoordiger, zoals we die in de directe belastingen kennen en die hierna zal worden besproken. Dat sprake moet zijn van een duurzame vestiging *in een andere lidstaat* betekent dat er een band moet zijn met het grondgebied van die lidstaat. Of sprake moet zijn van een band met een specifiek geografisch punt is daarmee niet gezegd. Een infrastructuur die wordt opgezet en waarvan tevoren vast staat dat de activiteiten van deze infrastructuur na drie jaren worden beëindigd, lijkt niet te voldoen aan de eis van 'onbepaalde tijd'. De periode gedurende welke deze vestiging economische activiteiten verricht staat immers vast. De vraag rijst of in de omzetbelasting de vestiging ook in beginsel voor onbepaalde tijd moet zijn opgezet of dat reeds sprake is van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting indien vanuit een inrichting gedurende een bepaalde periode activiteiten worden verricht ook al staat tevoren vast dat deze na een bepaalde periode worden beëindigd. De door het Hof van Justitie in de zaak Gebhard genoemde criteria om te bepalen of al dan niet sprake is van een tijdelijke activiteit: de duur van de dienst, de frequentie, periodiciteit of continuïteit, kunnen mogelijk voor de invulling van de vestigingsplaatsbegrippen in de btw worden gehanteerd. Als bijvoorbeeld gedurende een kortere periode veel diensten worden verricht, kan bijvoorbeeld de vraag worden gesteld of aan het duurzaamheidscriterium van het begrip vaste inrichting is voldaan. Als minder diensten worden verricht, is het dan bijvoorbeeld weer meer van belang dat deze gedurende een wat langere periode worden verricht?

#### 6.4 De woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen

##### 6.4.1 Inleiding

In de directe belastingen is de woonplaats van een natuurlijk persoon of de vestigingsplaats van een lichaam van belang om vast te stellen of iemand een binnenlands of buitenlands belastingplichtige is.<sup>100</sup> Een binnenlands belastingplichtige wordt voor zijn gehele wereldinkomen in de heffing betrokken. Een buitenlands belastingplichtige alleen voor het inkomen dat hij in Nederland behaalt.<sup>101</sup> Een binnenlands belastingplichtige heeft daarnaast toegang tot de door Nederland met andere lidstaten gesloten belastingverdragen en het BVDB 2001.<sup>102</sup> Een buitenlands belastingplichtige niet. Op grond van art. 4, eerste lid, AWR wordt waar iemand woont en waar een lichaam is gevestigd naar de omstandigheden beoordeeld. Voor de bemanning van schepen en luchtvaartuigen bestaat een bijzondere regeling. Voor schepen en luchtvaartuigen die

100. Of de woonplaats het juiste aangrijpingspunt is voor belastingplicht en/of het toedelen van heffingsbevoegdheden tussen landen wordt in twijfel getrokken. Zie bijvoorbeeld E.C.C.M. Kemmeren, a.w., blz. 257 e.v.

101. P. Kavelaars, Voorkoming van dubbele belasting, Deventer, Uitgeverij FED 2002, blz. 30.

102. Art. 1 jo. art. 4 OESO-Modelverdrag en bijvoorbeeld art. 8 BVDB 2001.

hun thuishaven in Nederland hebben, geldt dat zij ter bepaling van de woonplaats van de bemanning als deel van Nederland worden beschouwd, art. 4, tweede lid, AWR. De norm 'naar de omstandigheden beoordeeld' is een open norm. Dat betekent dat van geval tot geval moet worden nagegaan waar een natuurlijk persoon woont of een lichaam is gevestigd.<sup>103</sup> Voor natuurlijke personen zijn de relevante omstandigheden daarbij weer anders dan bij lichamen. Lichamen zijn ook binnenlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting op grond van art. 2, vierde lid, Wet Vpb 1969 wanneer zij naar Nederlands recht zijn opgericht als zij niet in Nederland zijn gevestigd in de zin van art. 4 AWR. Hierna wordt stil gestaan bij de jurisprudentie over de woonplaats van natuurlijke personen en de vestigingsplaats van lichamen.

Als een natuurlijk persoon of lichaam niet in Nederland woont of is gevestigd, kan hij in bepaalde gevallen als buitenlands belastingplichtige in de heffing worden betrokken. Dit is onder meer het geval als hij winst behaalt in Nederland uit een onderneming die wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger.<sup>104</sup> De winst die het land waar de vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger zich bevindt, mag belastingen worden bepaald door de vaste inrichting fictief te beschouwen als een zelfstandige onderneming die geheel onafhankelijk transacties aangaat met de onderneming waar zij deel van uitmaakt.<sup>105</sup> Voor de invulling van het begrip vaste inrichting is het OESO-Modelverdrag van groot belang. In paragraaf 6.3.4 zal de invulling van dit begrip in de directe belastingen dan ook voornamelijk worden besproken aan de hand van dit modelverdrag.<sup>106</sup> In tegenstelling tot de omzetbelasting kent men in de directe belastingen ook het begrip vaste vertegenwoordiger. In het OESO-Modelverdrag maakt het begrip vaste vertegenwoordiger deel uit van het begrip vaste inrichting,<sup>107</sup> maar worden beide vormen en de eisen waaraan moet worden voldaan wel onderscheiden in art. 5, eerste tot en met vierde lid, OESO-Modelverdrag (vaste inrichting) en art. 5, vijfde en zesde lid, OESO-Modelverdrag (vaste vertegenwoordiger). Ook de invulling van het begrip vaste vertegenwoordiger wordt voornamelijk aan de hand van het OESO-Modelverdrag doorlopen in paragraaf 6.4.4.7.

103. L.A. de Blicq e.a., *Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Deventer, Kluwer, 2004, blz. 49.

104. Bijvoorbeeld art. 17, derde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969.

105. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, *Cursus belastingrecht. Internationaal belastingrecht*, Deventer, Kluwer, losbladig paragraaf 3.4.2.A, b2.

106. Tussen het begrip vaste inrichting zoals gehanteerd in het OESO-Modelverdrag, de Nederlandse heffingswetten en het BVDB 2001 bestaan enkele verschillen.

107. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal Belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2008, blz. 32.

#### 6.4.2 De woonplaats van een natuurlijk persoon

Om te bepalen waar een natuurlijk persoon woont in de zin van art. 4 AWR, moet worden gezien waar het middelpunt van iemands levensbelangen is gelegen.<sup>108</sup> Het is overigens mogelijk dat een natuurlijk persoon op basis van het nationale recht van twee landen een woonplaats heeft in elk van deze landen. Voor die gevallen waarin sprake is van een dubbele woonplaats kennen de verdragen een zogenaamde tie-breaker rule. Voor verdragstoepassing wordt op basis van die regel bepaald welke woonplaats voor gaat.<sup>109</sup> Bij toepassing van art. 4 AWR kan een natuurlijk persoon in het geheel geen woonplaats hebben. Dit kwam aan de orde in de uitspraak van de Hoge Raad van 1 juni 1960, opgenomen in BNB 1960/186.<sup>110</sup> Belanghebbende in deze zaak was een ongehuwde radiotelegrafist in dienstbetrekking bij Radio Holland NV in Amsterdam. Tot 1951 woonde belanghebbende bij zijn ouders in Nederland. In 1953 liet hij zich uitschrijven bij het bevolkingsregister van de gemeente waar zijn ouders woonden. In oktober 1951 was hij reeds vertrokken naar Indonesië en aan het eind van dat jaar was hij als marconist geplaatst aan boord van een schip dat een lijndienst voer tussen Japan en Zuid-Amerika en als thuishaven Hong Kong had. Hij werkte op deze lijndienst totdat hij op 4 februari 1956 vanuit Singapore met verlof naar Nederland vertrok. Tijdens dit verlof verbleef hij bij zijn ouders. Op 5 juli 1956 vertrok hij naar Indonesië om te werken als marconist aan boord van een schip dat zijn thuishaven in Nederland had. Op 9 augustus 1956 werd hij als marconist geplaatst aan boord van een ander schip dat een lijndienst tussen Japan en Zuid-Amerika had en zijn thuishaven in Hong Kong had. Hof Den Haag oordeelde dat moet worden aangenomen dat belanghebbende geen woonplaats had tijdens het verlof. Van belang hierbij is dat belanghebbende gedurende viereneenhalf jaar voorafgaande aan zijn verlof en na zijn verlof werkte op een schip dat zijn thuishaven had in Hong Kong. Naar het oordeel van het hof kon niet worden aangenomen dat hij gedurende zijn verlof, ook al woonden zijn ouders en zus in Nederland, een zodanige band met Nederland had dat hij moet worden geacht tijdens dit verlof zijn woonplaats in Nederland te hebben gehad. De Hoge Raad bevestigde dit oordeel.

Een van de belangrijkste omstandigheden om te bepalen of iemand in Nederland woont, is het hebben van de beschikking over een woning.<sup>111, 112</sup> Als daar bovenop ook feitelijk van de woning gebruik wordt gemaakt, wordt de

108. L.A. de Blieck e.a., a.w., blz. 54.

109. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.B, d.

110. HR 1 juni 1960, nr. 14 282, BNB 1960/186.

111. Zie bijvoorbeeld HR 14 maart 1979, nr. 19 112, BNB 1979/116 en HR 15 december 1993, nr. 29 296, FED 1994/72.

112. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, a.w., blz. 19.

band met het land waar de woning ligt nog groter.<sup>113</sup> Dat de woning tussentijds voor de verhuur wordt aangeboden en/of daadwerkelijk wordt verhuurd, hoeft niet af te doen aan de conclusie dat de woning duurzaam ter beschikking staat aan de eigena(a)r(en).<sup>114</sup> Ook worden gedragingen van belastingplichtigen waaruit blijkt dat zij de woning willen aanhouden als maatstaf meegenomen bij de beantwoording van de vraag of de woning duurzaam wordt aangehouden.<sup>115</sup> De woonplaats van het gezin is een andere belangrijke factor voor het bepalen van de woonplaats van een belastingplichtige.<sup>116</sup> Zo oordeelde Hof Arnhem ten aanzien van een hoogleraar die doordeweeks in een appartement in Nederland verbleef, maar in de weekenden bij zijn gezin dat in Brussel woonde, dat hij in België woonachtig was.<sup>117</sup> Economische banden, zoals het hebben van een dienstbetrekking in een bepaald land, kunnen wel meewegen bij het bepalen van een woonplaats, maar het sec hebben van economische banden is onvoldoende.<sup>118</sup> Persoonlijke banden wegen over het algemeen zwaarder. Als iemand echter geen relatie heeft en geen kinderen zal een band met een bepaald land eerder aan de hand van economische banden kunnen worden bepaald.<sup>120</sup> Ook dan zijn echter sociale omstandigheden en het al dan niet hebben van een woning factoren die zwaarder kunnen wegen.

Andere omstandigheden die een rol kunnen spelen bij het bepalen van de woonplaats van een natuurlijk persoon zijn:

- de (voorgenomen) duur van het verblijf in een ander land en de aard (hotelkamer of woning) van dit verblijf;<sup>121</sup>
- het beschikken over eigendommen, zoals meubilair of auto's;<sup>122</sup>

113. Zie bijvoorbeeld HR 14 maart 1979, reeds aangehaald, HR 3 oktober 2003, nr. 37 513, BNB 2004/264 en Hof Amsterdam 20 juni 2003, nr. 02/3356, VN 2003/52.9. In een uitspraak van Hof Amsterdam 21 augustus 2003, nr. 01/4226, VN 2004/7.4 werd dit feitelijk gebruik annemelijk gemaakt aan de hand van water-, gas- en elektriciteitsverbruik.

114. HR 9 juni 1976, nr. 17 273, BNB 1975/28. Hof Arnhem 21 juli 1983, nr. 2624/1981, VN 1985, blz. 752 hechtte in een dergelijke situatie belang aan het feit dat de woning werd verhuurd met een opzegtermijn van twee maanden.

115. Zo bleef in de zaak van HR 9 juni 1976, nr. 17 851, BNB 1976/186 de vrouw bij het bevolkingsregister in Nederland ingeschreven, omdat anders de greep op de woning verloren zou worden. In de zaak van de Hoge Raad van 4 juni 1969, nr. 16 137, BNB 1969/213 zegde belanghebbende zelfs zijn dienstbetrekking voortijdig op en keerde hij terug uit Spanje, omdat de gemeente Den Haag zijn woonruimte dreigde te vorderen.

116. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars, A.J.A. Stevens, a.w., blz. 19.

117. Hof Arnhem 22 maart 1983, nr. 1294/1980, VN 1984, blz. 1635.

118. Vgl. HR 14 maart 1979, reeds aangehaald, HR 15 december 1993, reeds aangehaald, Hof Den Haag 30 mei 2000, nr. 97/2153, VN 2000/44.13 en Hof Den Haag 2 november 2004, nr. 02/0946, VN 2005/8.1.6.

119. L.A. de Bleeck e.a., a.w., blz. 54.

120. Vgl. Hof Arnhem 24 januari 2003, nr. 99/3618, VN 2003/12.3.1.

121. Zie bijvoorbeeld HR 13 maart 1974, nr. 17 273, BNB 1975/28 en HR 9 juni 1976, reeds aangehaald.

122. Zie bijvoorbeeld HR 13 maart 1974, reeds aangehaald, HR 4 juni 1969, reeds aangehaald, HR 2 november 1994, nr. 29 128, FED 1995/44 en Hof Den Haag 2 november 2004, reeds aangehaald.

- het hebben van een telefoonaansluiting;<sup>123</sup>
- het aanhouden van bankrekeningen;<sup>124</sup>
- het hebben van een tijdelijke verblijfsvergunning in een ander land;<sup>125</sup>
- binnenlandse belastingplicht in een ander land;<sup>126</sup>
- het aantal dagen of weken feitelijk verblijf in het buitenland;<sup>127</sup>
- het in- en uitschrijven bij het bevolkingsregister (thans basisadministratie persoonsgegevens) van belastingplichtige en/of echtgenote en kinderen;<sup>128</sup>
- het aanhouden van de huis- en tandarts en/of ziektekostenverzekering;<sup>129</sup>

Ten slotte zijn diverse omstandigheden van belang die kunnen worden aangeduid als sociale banden. Als voorbeeld van dergelijke sociale banden komen in de jurisprudentie bijvoorbeeld naar voren: het aanhouden van seizoenkaarten van de lokale voetbalclub,<sup>130</sup> het bezoek van sportgelegenheden in Nederland al dan niet met vrienden,<sup>131</sup> het aanhouden van het lidmaatschap van het Rode Kruis en de omroep en het geldelijk ondersteunen van kerkgenootschappen en deelname aan activiteiten van de Rotary.<sup>132, 133</sup>

#### 6.4.3 De vestigingsplaats van een lichaam

Ook de vestigingsplaats van een lichaam wordt op grond van art. 4 AWR naar de omstandigheden beoordeeld. Er moet daarbij worden vastgesteld waar de feitelijke leiding van het lichaam is gevestigd. De feitelijke leiding is de hoofdleiding en niet de dagelijkse leiding.<sup>134</sup> Het gaat hierbij om de feitelijke leiding

123. Zie bijvoorbeeld HR 13 maart 1974, reeds aangehaald en Hof Den Haag 2 november 2004, reeds aangehaald.

124. Zie bijvoorbeeld HR 15 december 1993, reeds aangehaald, HR 2 november 1994, reeds aangehaald, HR 3 januari 2001, nr. 35 907, BNB 2001/91 en Hof Amsterdam 20 juni 2003, reeds aangehaald.

125. HR 14 maart 1979, reeds aangehaald.

126. HR 14 maart 1979, reeds aangehaald.

127. Zie bijvoorbeeld HR 14 maart 1979, reeds aangehaald en Hof Amsterdam 21 augustus 2003, reeds aangehaald.

128. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 21 juli 1983, reeds aangehaald en Hof Amsterdam 20 juni 2003, reeds aangehaald.

129. HR 2 november 2004, reeds aangehaald en Hof Arnhem 18 februari 2005, nr. 03/1379, VN 2005/29.1.2.

130. HR 3 januari 2001, reeds aangehaald.

131. Hof Amsterdam 3 april 2001, nr. 99/3210, VN 2001/57.5.

132. Hof Den Haag 2 november 2004, reeds aangehaald.

133. Zie ook E.A. Brood, *Compendium van het Nederlands internationaal belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 47 en Nederlandse regelingen van internationaal belastingrecht, deel I.B belangrijke leerstukken, hoofdstuk 1, paragraaf 8, voor een opsomming van relevante omstandigheden.

134. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, a.w., blz. 20.

van het lichaam en niet de feitelijke leiding van de door het lichaam gedreven onderneming.<sup>135</sup>

In zijn uitspraak van 23 september 1992, opgenomen in BNB 1993/193,<sup>136</sup> formuleert de Hoge Raad de hoofdregel dat er in het algemeen van kan worden uitgegaan dat de werkelijke leiding van het lichaam berust bij zijn bestuur en dat de vestigingsplaats overeenkomt met de plaats waar dit bestuur zijn leidinggevende taak uitoefent.<sup>137</sup> Wanneer echter aannemelijk is dat de werkelijke leiding van het lichaam door een ander wordt uitgeoefend dan dat bestuur, kan er aanleiding zijn als vestigingsplaats van het lichaam aan te merken de plaats van waaruit die ander de leiding uitoefent.<sup>138</sup>

Omstandigheden die bij het bepalen van de plaats waar de feitelijke leiding is gevestigd van belang zijn, zijn:

- de woonplaats van de bestuurders;<sup>139</sup>
- de plaats waar de aandeelhouders- en/of directievergaderingen worden gehouden;<sup>140</sup>
- de plaats waar de administratie wordt gevoerd, de boekhouding wordt gevoerd en/of het opstellen van de jaarrekening plaatsvindt;<sup>141</sup>
- de plaats van waaruit feitelijke handelingen aangaande de onderneming worden verricht;<sup>142</sup>
- de woonplaats van de aandeelhouder(s);<sup>143</sup>
- het recht van oprichting;<sup>144</sup>
- de statutaire zetel;<sup>145</sup>

135. J. Hoogendoorn, De zetel(s) van vennootschappen, in: *Fantasie en durf*. Bundel ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van Fed fiscaal weekblad, Deventer, Uitgeverij FED, 1991, blz. 58.

136. HR 23 september 1992, nr. 27 293, BNB 1993/193.

137. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T. W. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.B, d.

138. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, a.w., blz. 21.

139. Zie bijvoorbeeld HR 21 augustus 1985, nr. 22 930, BNB 1985/302, Hof Den Haag 20 december 1989, nr. 136/89, BNB 1991/126 en HR 9 september 1992, nr. 27 444, BNB 1992/368.

140. Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 22 januari 1982, nr. 100/81, BNB 1984/9, HR 1 juli 1987, nr. 23 877, BNB 1987/306, HR 9 september 1992, reeds aangehaald en HR 7 mei 1996, nr. 31 394, BNB 1997/222.

141. Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 22 januari 1982, reeds aangehaald, HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald, HR 1 juli 1987, reeds aangehaald, Hof Den Haag 30 oktober 1996, nr. 95/0161, VN 1997, blz. 2823 en HR 7 mei 1996, reeds aangehaald.

142. Zie bijvoorbeeld Hof Den Haag 22 januari 1982, reeds aangehaald en HR 20 april 1988, nr. 24 189, BNB 1988/176.

143. Zie bijvoorbeeld HR 7 mei 1996, reeds aangehaald en Hof Den Haag 20 december 1989, reeds aangehaald.

144. Zie bijvoorbeeld HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald, HR 1 juli 1987, reeds aangehaald en HR 27 april 1988, nr. 24 252, BNB 1988/181.

145. Zie bijvoorbeeld HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald, HR 1 juli 1987, reeds aangehaald, HR 27 april 1988, reeds aangehaald en Hof Den Haag 20 december 1989, reeds aangehaald.

- de vestigingsplaats of de belastingplicht volgens de buitenlandse autoriteiten;<sup>146</sup>
- de aanwezigheid van personeel, waarbij rekening kan worden gehouden met de omstandigheid dat de activiteit van het lichaam in kwestie slechts een beperkte aanwezigheid van personeel eist;<sup>147</sup>
- de aanwezigheid van kantoorruimte of juist het ontbreken daarvan;<sup>148</sup>
- deskundigheid en aanwezige kennis bij ter plaatse aanwezig personeel;<sup>149</sup>
- plaats waar de vermogensbestanddelen van de onderneming zijn gelegen;<sup>150</sup>
- vermelding van een adres op aangifte, aanslagen, bankafschriften en dergelijke.<sup>151, 152</sup>

De Graaf, Kavelaars en Stevens nemen de stelling in dat als het bestuur bestaat uit meer dan één persoon de plaats van leiding wordt geacht te worden uitgeoefend daar waar de bestuurders samenkomen om te overleggen. Als dit geen eenduidig antwoord oplevert, zijn de volgende omstandigheden ook van belang (in afnemende betekenis):

- de plaats waar de onderneming wordt uitgeoefend;
- de woonplaats van de bestuurders;
- de plaats waar de administratie wordt gevoerd;
- de plaats waar de algemene vergadering van aandeelhouders wordt gehouden;
- de plaats waar de statutaire zetel is gevestigd.<sup>153</sup>

#### 6.4.4 De vaste inrichting in de directe belastingen

##### 6.4.4.1 Inleiding

Voor de invulling van het begrip vaste inrichting in de directe belastingen is het OESO-Modelverdrag, naast nationale wet- en regelgeving, van groot belang. Er zijn naast veel overeenkomsten enkele verschillen tussen de invulling van de

146. HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald en HR 27 april 1988, reeds aangehaald.

147. HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald, HR 27 april 1988, reeds aangehaald en HR 1 februari 1989, nr. 24 983, BNB 1989/142.

148. Zie bijvoorbeeld HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald, HR 27 april 1988, reeds aangehaald, HR 30 november 1988, reeds aangehaald en HR 1 februari 1989, reeds aangehaald.

149. Zie bijvoorbeeld HR 21 augustus 1985, reeds aangehaald en HR 1 februari 1989, reeds aangehaald.

150. Hof Arnhem 24 december 2003, nr. 03/00026, te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

151. Zie bijvoorbeeld HR 27 april 1994, nr. 28 500, BNB 1994/208 en Hof Den Haag 30 oktober 1996, reeds aangehaald.

152. Zie voor een uitgebreide bespreking van de jurisprudentie met betrekking tot de vestigingsplaats van lichamen Nederlandse regelingen van Internationaal Belastingrecht I.B. Belangrijke leerstukken, hoofdstuk 2, paragraaf 3.3.3 en 3.3.4.

153. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, a.w., blz. 21.

vaste inrichting in het OESO-Modelverdrag, de Nederlandse heffingswetten en het BVDB 2001. In deze paragraaf is gekozen voor een benadering vanuit het OESO-Modelverdrag, dat ook in andere lidstaten van de Europese Unie wordt gehanteerd als model voor het sluiten van belastingverdragen. Er zal echter ook aandacht zijn voor de Nederlandse benadering daar waar deze afwijkt van het OESO-Modelverdrag.

Als een onderneming beschikt over een vaste inrichting in een ander land, komt het heffingsrecht over de winsten van die vaste inrichting toe aan het land waar de vaste inrichting is gelegen, art. 7 OESO-Modelverdrag.<sup>154</sup> In tegenstelling tot een dochtermaatschappij heeft een vaste inrichting geen zelfstandige status. Het vormt onderdeel van de door de entiteit waarvan zij deel uit maakt gedreven onderneming.<sup>155</sup> In paragraaf 6.4.4.2 zal worden stilgestaan bij de vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting in de directe belastingen in zijn algemeenheid. Vervolgens zal in de paragrafen 6.4.4.3 tot en met 6.4.4.8 worden ingegaan op een aantal specifieke kwesties, zoals het begin en einde van een vaste inrichting, de uitvoering van werk en de vaste vertegenwoordiger.

#### 6.4.4.2 Vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting

Volgens art. 5, eerste lid, OESO-Modelverdrag wordt onder een vaste inrichting, 'permanent establishment', verstaan: "a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on". In Nederland wordt dit vertaald met: "Een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend".<sup>156</sup> Uit deze definitie volgt dat er een drietal voorwaarden zijn waaraan moet worden voldaan voordat sprake is van een vaste inrichting.

1. er is sprake van een bedrijfsinrichting;
2. deze bedrijfsinrichting is vast; en
3. door middel van deze bedrijfsinrichting worden de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk uitgeoefend.<sup>157, 158</sup>

Paragraaf 3 van het OESO-Commentaar op art. 5, eerste lid, OESO-Modelverdrag vermeldt dat niet als voorwaarde geldt dat de bedrijfsinrichting ook daadwerkelijk bijdraagt aan de winst van de grotere onderneming waarvan deze deel uitmaakt.

154. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.A, a.1.

155. P. Kavelaars, a.w., blz. 35.

156. P.G.H. Albert, *Vaste inrichting*, Deventer, Uitgeverij FED, 1994, blz. 20 en E.A. Brood, a.w., blz. 69.

157. P.G.H. Albert, a.w., blz. 20.

158. Paragraaf 2 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.



*De bedrijfsinrichting*

Van een bedrijfsinrichting is sprake als de onderneming beschikt over een voorziening als een gebouw of in bepaalde gevallen, machinerie of een uitrusting die worden gebruikt voor het uitoefenen van de werkzaamheden van de onderneming onafhankelijk van de vraag of zij exclusief voor dat doel worden gebruikt. Een bedrijfsinrichting kan ook bestaan wanneer de onderneming niet de beschikking heeft over een gebouw, maar simpelweg een bepaalde ruimte tot zijn beschikking heeft. Ook een standplaats op de markt of een bepaald gedeelte in een douane-entrepot kan daarom een bedrijfsinrichting vormen.<sup>159</sup> De bedrijfsinrichting kan ook zijn gelegen in de ondernemingsfaciliteiten van een andere onderneming. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de buitenlandse onderneming constant de beschikking heeft over een deel van een gebouw dat eigendom is van een andere onderneming. Het is voor de vraag of sprake is van een bedrijfsinrichting irrelevant of de benodigde voorziening in eigendom is van de onderneming of wordt gehuurd.<sup>160</sup> Ook een server waar gebruik van wordt gemaakt voor de exploitatie van een website bij e-commerce kan als bedrijfsinrichting worden aangemerkt. Dit geldt niet voor de website zelf, omdat deze niet stoffelijk is.<sup>161</sup> De bedrijfsinrichting moet ter beschikking staan van de onderneming (dit wordt ook wel de 'right of use'-test genoemd). Zo is geen sprake van een bedrijfsinrichting die de onderneming ter beschikking staat wanneer een verkoper regelmatig een belangrijke klant bezoekt om de orders op te nemen en daarbij de directeur in zijn kantoor ontmoet. Van een bedrijfsinrichting die de onderneming ter beschikking staat, is echter wel sprake wanneer een werknemer van de buitenlandse onderneming voor een langere periode gebruik mag maken van een kantoorruimte in het hoofdkwartier van een andere onderneming (bijvoorbeeld een recent gekochte dochtermaatschappij) om ervoor te zorgen dat laatstgenoemde onderneming voldoet aan zijn verplichtingen uit contracten gesloten met de eerstgenoemde onderneming.<sup>162</sup> In de uitspraak van de Hoge Raad van 13 maart 1957, opgenomen in BNB 1957/144,<sup>163</sup> kon de werkkamer in de woning van een vertegenwoordiger niet worden aangemerkt als een vaste inrichting van belanghebbende, omdat belanghebbende daarover naar het oordeel van de Hoge Raad niet de beschikking had. Art. 5, tweede lid, OESO-Modelverdrag noemt een aantal voorbeelden van bedrijfsinrichtingen, te weten: a) een plaats waar leiding wordt gegeven, b) een filiaal, c) een kantoor, d) een fabriek, e) een werkplaats en f) een mijn, olie- of gasbron, steengroeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen. De opsomming is geen uitputtende en er is pas daadwerkelijk sprake

159. P.G.H. Albert, a.w., blz. 20.

160. Paragraaf 4 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

161. Paragraaf 42.2 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

162. Paragraaf 4.2 en 4.3 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

163. HR 13 maart 1957, nr. 13 096, BNB 1957/144.

van een vaste inrichting als aan de andere hiervoor genoemde en hierna te bespreken voorwaarden is voldaan.<sup>164</sup> De plaats van leiding wordt afzonderlijk genoemd omdat dit niet noodzakelijkerwijs een kantoor hoeft te zijn.<sup>165</sup> Het BVDB 2001 noemt in art. 2, eerste lid, onderdeel a tot en met c een drietal fictieve vaste inrichtingen. Het gaat om: a) de zetel van leiding van de onderneming, b) landbouwgronden, en c) werken waarvan de uitvoering langer dan twaalf maanden duurt. In tegenstelling tot bij de voorbeelden van art. 5, tweede lid, OESO-Modelverdrag gaat het hier om situaties waarin sprake is van een vaste inrichting, ook als niet aan de eisen wordt voldaan die in art. 2, eerste lid, aanhef, BVDB 2001 voor het bestaan van een vaste inrichting worden gesteld.<sup>166</sup>

#### *Vast*

De bedrijfsinrichting moet ook vast zijn om aangemerkt te kunnen worden als vaste inrichting. In de eerste plaats betekent dit dat er een verband moet zijn tussen de bedrijfsinrichting en een specifiek geografisch punt, vast naar plaats. Niet vereist is dat de bedrijfsinrichting vast met de grond is verbonden.<sup>167</sup> Uit het OESO-Commentaar blijkt dat aan de voorwaarde van vast naar plaats is voldaan wanneer een onderneming in een zogenoemd 'office hotel' regelmatig een kantoor huurt, maar dit niet steeds hetzelfde kantoor is. Hetzelfde geldt voor een markt of beurs waar een handelaar regelmatig zijn stand opzet, maar niet steeds op dezelfde plaats.<sup>168</sup> In Nederland wordt betekenis toegekend aan het zogenoemde circustentarrest. In deze zaak oordeelt de Hoge Raad dat een Duits circus dat gedurende ongeveer vijf á zes maanden in Nederland voorstellingen geeft op verschillende plaatsen in Nederland als vaste inrichting voor de loonbelasting kan worden aangemerkt.<sup>169</sup> Een zeewaardig schip met behulp waarvan op zee gegevens worden verzameld ter voorbereiding van de constructie van maritieme waterbouwkundige werken en van de winning van delfstoffen uit de zeebodem kon naar het oordeel van de Hoge Raad niet als vaste inrichting worden aangemerkt. Hierbij speelde een rol dat het schip werd aangewend in de territoriale wateren van een groot aantal ver uiteen liggende landen en dat het slechts verblijf hield in die wateren zo lang als het onderzoek vereiste.<sup>170</sup> Hetzelfde geldt naar het oordeel van Hof Den Haag voor een boorplatform dat na enige tijd naar elders wordt versleept om daar naar olie te zoeken.<sup>171</sup> Volgens Albert komt aan het voor de loonbelasting gewezen circustentarrest geen betekenis toe voor de uitleg van het begrip vaste

164. P.G.H. Albert, a.w., blz. 21.

165. Paragraaf 13 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

166. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, a.w., paragraaf 2.3.0, c.

167. Paragraaf 5 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag en P.H.G. Albert, a.w., blz. 23.

168. Paragraaf 5.2 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

169. HR 13 oktober 1954, nr. 11 908, BNB 1954/336.

170. HR 3 april 1974, nr. 17 259, BNB 1974/172.

171. Hof Den Haag 10 september 1990, nr. 4287/87, BNB 1992/51.

inrichting in de Nederlandse belastingverdragen. Het circustentarrest gaat naar mijn mening veel verder dan de voorbeelden die in het OESO-Commentaar voor het criterium vast naar plaats worden gegeven. Bij een markt of beurs waar de ondernemer regelmatig zijn stand opzet of een 'office hotel' is immers sprake van een verbondenheid met een bepaalde plaats, respectievelijk de marktplaats, de plaats waar de beurs wordt gehouden en de plaats waar het hotel is gelegen. Bij een circus dat steeds op een andere plaats in het land zijn tenten opzet, is geen sprake van een verbondenheid met een specifieke plaats. Wel is Albert van mening dat er vanuit het oogpunt van kapitaal import neutraliteit<sup>172</sup> wat voor valt te zeggen om een mobiele bedrijfsinrichting als een vaste inrichting te beschouwen. Een SRV-man die jaar in jaar uit vanuit zijn woonplaats in Vaals naar Aken rijdt om daar zijn producten te verkopen, heeft in Duitsland geen vaste inrichting. Het lijkt onredelijk dat Duitsland geen enkel heffingsrecht heeft over de winst van deze verkopen.<sup>173</sup>

In de tweede plaats betekent vast dat de bedrijfsinrichting een zekere duurzaamheid moet hebben in die zin dat deze niet puur tijdelijk van karakter mag zijn,<sup>174</sup> vast naar tijd. Een tijdelijke onderbreking van de activiteiten betekent niet dat er daardoor geen sprake is van een vaste inrichting. Een bedrijfsinrichting die is bedoeld om gedurende een korte tijd een activiteit uit te oefenen, maar die feitelijk zo lang wordt aangewend dat aan het criterium vast naar tijd is voldaan, kwalificeert als vaste inrichting. Andersom is ook aan de eis vast naar tijd voldaan wanneer een bedrijfsinrichting is bestemd om gedurende een langere periode activiteiten uit te oefenen, maar feitelijk door omstandigheden slechts gedurende een korte periode activiteiten worden uitgeoefend.<sup>175</sup> Skaar heeft in internationaal verband onderzoek gedaan naar de vraag hoe lang een bedrijfsinrichting moet bestaan, wil sprake zijn van een duurzame bedrijfsinrichting.<sup>176</sup> Zijn conclusie is dat in alle landen een periode van achttien maanden over het algemeen voldoende zal zijn om te kunnen spreken van een vaste inrichting. In welk geval sprake is van een vaste inrichting bij een periode tussen de zes en achttien maanden is niet duidelijk en kan per land verschillen. Een periode van zes maanden zal over het algemeen te kort zijn. Ook in paragraaf 6 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag wordt geconstateerd dat een termijn van minder dan zes maanden over het algemeen te kort wordt geacht.

172. Zie voor een bespreking van het begrip 'kapitaal import neutraliteit' paragraaf 3.4.3.

173. P.G.H. Albert, a.w., blz. 24.

174. Paragraaf 6 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

175. Paragraaf 6.1 en 6.3 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

176. A.A. Skaar, *Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle*, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, blz. 219-222.

*Uitoefening van de onderneming via de bedrijfsinrichting*

Van een vaste inrichting is alleen sprake indien via de vaste bedrijfsinrichting de werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. Dat betekent in de meeste gevallen dat personeel aanwezig moet zijn dat instructies ontvangt van de leiding van de entiteit wiens bedrijfsinrichting het is. Van een vaste inrichting kan echter ook sprake zijn als de activiteiten hoofdzakelijk worden uitgeoefend door automatische apparatuur en het personeel slechts is belast met het opzetten, het bedienen, het controleren en onderhouden van de apparatuur. Van een vaste inrichting bij dergelijke automaten is alleen sprake indien deze ook worden geëxploiteerd voor rekening van de onderneming. Worden ze verhuurd dan is geen sprake van een vaste inrichting.<sup>177</sup> Ook in geval van e-commerce is het mogelijk dat gebruik wordt gemaakt van computerapparatuur op een bepaalde locatie. Er kan dan een vaste inrichting bestaan zonder de aanwezigheid van personeel als de aanwezigheid van personeel niet noodzakelijk is voor het exploiteren van die computerapparatuur.<sup>178</sup> Het is in Nederland tevens van belang dat een verband bestaat tussen de werkzaamheden en de bedrijfsinrichting. De onderneming moet door middel van de bedrijfsinrichting worden uitgeoefend. Deze kwestie kwam aan de orde in het zogenoemde kunstogenarrest.<sup>179</sup> Belanghebbende in deze zaak verkoopt kunstogen aan particulieren in Nederland. Hiertoe huurt hij in verschillende gemeenten een vertrek, in een oogheekundige kliniek of in een hotel. In dit vertrek bezoeken zijn cliënten hem en worden de kunstogen de juiste kleur en pasvorm gegeven. Van tevoren wordt in advertenties te kennen gegeven waar en op welke tijd mensen bij belanghebbende terecht kunnen. De Hoge Raad oordeelt in deze zaak dat er slechts kan worden gezegd dat een bedrijf met behulp van een inrichting wordt uitgeoefend wanneer datgene met behulp waarvan de bedrijfsuitoefening geschiedt op enigerlei wijze voor dat bedrijf is ingericht. Naar het oordeel van de Hoge Raad was dat in de situatie van belanghebbende niet het geval. Het OESO-Modelverdrag stelt de eis dat de inrichting moet zijn ingericht voor de bedrijfsuitoefening niet. Hieruit volgt dat onder omstandigheden voor de toepassing van het verdrag een vaste inrichting aanwezig kan zijn in situaties waarin een inrichting ter beschikking staat die niet specifiek voor de bedrijfsuitoefening is ingericht.<sup>180</sup>

*6.4.4.3 Begin en einde van de vaste inrichting*

Het begin van de vaste inrichting is het moment waarop een onderneming haar activiteiten door middel van de vaste bedrijfsinrichting gaat uitoefenen. In de periode waarin de vaste inrichting wordt opgezet door de onderneming bestaat

177. Paragraaf 10 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

178. Paragraaf 42.6 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

179. HR 15 juni 1955, nr. 12 369, BNB 1955/277.

180. P.G.H. Albert, a.w., blz. 32.

nog geen vaste inrichting. Dit geldt slechts onder de voorwaarde dat de voorbereidende activiteiten substantieel afwijken van de activiteit waarvoor de vaste inrichting dient. De vaste inrichting houdt op te bestaan wanneer de onderneming zich ontdoet van de bedrijfsinrichting of door het staken van alle werkzaamheden die via deze bedrijfsinrichting worden verricht. Daarbij geldt dat alle handelingen die verband houden met de voormalige activiteiten moeten zijn beëindigd, waaronder het afronden en beëindigen van alle lopende transacties. Als de bedrijfsinrichting wordt verhuurd, eindigt normaal gesproken de vaste inrichting van de verhurende partij.<sup>181, 182</sup> Baten die voortspruiten uit de uitvoering van werkzaamheden van de vaste inrichting kunnen ook na beëindiging van die vaste inrichting nog worden gezien als winst van de vaste inrichting.<sup>183</sup>

#### 6.4.4.4 Uitvoering van werk

Art. 5, derde lid, OESO-Modelverdrag bepaalt dat een bouwlocatie, constructie- of installatieproject een vaste inrichting vormt als de werkzaamheden die daarbij worden uitgevoerd langer dan twaalf maanden duren. Meestal is in deze gevallen geen sprake van een vaste inrichting in de zin van art. 5, eerste lid, OESO-Modelverdrag omdat de vereiste duurzaamheid ontbreekt.<sup>184</sup> Tot werkzaamheden die worden verricht bij een bouwlocatie, constructie- of installatieproject behoren niet alleen de constructie van gebouwen, maar ook de aanleg van wegen, bruggen en kanalen, de verbouwing van gebouwen, het aanleggen van pijpleidingen, graafwerkzaamheden en baggeren.<sup>185</sup> De twaalf maanden-test geldt per locatie of project. Er is sprake van één locatie of project ook als twee of meer contracten worden aangegaan voor de uitvoering, mits de onderdelen commercieel en geografisch met elkaar samenhangen.<sup>186</sup> De twaalf maanden-termijn wordt gerekend vanaf het moment waarop de ondernemer zijn werk begint. Daarbij wordt voorbereidend werk, bijvoorbeeld de oprichting van een kantoor waar de werkzaamheden worden ingepland, meegerekend voor de aanvang van de twaalf maanden-termijn. Tijdelijke onderbrekingen van het werk, bijvoorbeeld door slechte weersomstandigheden, worden meegerekend bij het bepalen van de twaalf maanden-termijn. Als een ondernemer een onderaannemer aanstelt, wordt de periode waarin deze onderaannemer zijn werkzaamheden verricht ook meegeteld.<sup>187</sup> Een project kan echter nooit een vaste inrichting opleveren van de opdrachtgever. Pas als de opdrachtgever de locatie betreft, ontstaat mogelijk – als aan alle andere voorwaarden voor het bestaan van een vaste inrichting is voldaan – een vaste

181. Paragraaf 11 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

182. P.G.H. Albert, a.w., blz. 33.

183. HR 27 maart 1991, nr. 26 409, BNB 1991/204.

184. P.G.H. Albert, a.w., blz. 36.

185. Paragraaf 17 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

186. Paragraaf 18 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

187. Paragraaf 19 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

inrichting van de opdrachtgever.<sup>188</sup> Soms brengt de aard van het project met zich dat de activiteiten zich steeds geografisch verplaatsen, bijvoorbeeld bij de aanleg van een weg. Ook is het mogelijk dat bijvoorbeeld delen van zeeplatforms worden geassembleerd op verschillende locaties binnen een land en vervolgens worden overgebracht naar een andere locatie binnen dat land waar het werk wordt afgerond. In beide gevallen vormt het werk een vaste inrichting als de werkzaamheden in zijn geheel gezien langer dan twaalf maanden duren.<sup>189</sup>

#### 6.4.4.5 Verrichten van diensten

Een ondernemer die diensten verricht op het grondgebied van een andere staat, wordt voor deze diensten niet in de belastingheffing betrokken in die andere staat wanneer de uit deze diensten voortkomende opbrengsten niet kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting in die staat.<sup>190</sup> Om aan landen tegemoet te komen die zich niet kunnen scharen achter de gedachte van exclusief op basis van woonplaats toebedeelde heffingsbevoegdheden als een vaste inrichting ontbreekt, krijgen landen de mogelijkheid om een bepaling in hun verdragen op te nemen die heffing over deze diensten in het bronland mogelijk maken.<sup>191</sup> In paragraaf 42.23 geeft het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag een voorbeeld van hoe deze bepaling eruit zou kunnen zien:

“Notwithstanding the provisions of paragraphs 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State

a) through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or

b) for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State.”

Om onder de werking van de bepaling te kunnen vallen, moeten diensten aan derden worden verricht. Als werknemers diensten verrichten ten behoeve van

188. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.C, c.

189. Paragraaf 20 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

190. Paragraaf 42.11 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

191. Paragraaf 42.21 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

hun werkgever die met behulp daarvan geen diensten aanbiedt, maar bijvoorbeeld goederen verkoopt, is geen sprake van een vaste inrichting. Ook in geval werknemers diensten verrichten voor een concernvennootschap onder gedetailleerde instructies en directe leiding van die concernvennootschap is geen sprake van een vaste inrichting in de zin van de hiervoor genoemde bepaling.<sup>192</sup>

#### 6.4.4.6 Voorbereidende en hulpwerkzaamheden

In art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag staat een aantal situaties genoemd waarin er geen sprake is van een vaste inrichting, ondanks het feit dat aan de voorwaarden van art. 5, eerste lid, OESO-Modelverdrag is voldaan. Het gaat om voorbereidende en hulpwerkzaamheden. Dit betreft:

- a. het gebruik van inrichtingen uitsluitend voor de opslag, uitstalling of levering van goederen of koopwaar die eigendom is van de onderneming;
- b. het aanhouden van een aan de onderneming toebehorende voorraad goederen of koopwaar uitsluitend voor de opslag, uitstalling of levering;
- c. het aanhouden van een aan de onderneming toebehorende voorraad goederen of koopwaar uitsluitend voor het bewerken van deze goederen door een andere onderneming;
- d. het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting uitsluitend voor het aankopen van goederen of koopwaar of het verzamelen van informatie voor de onderneming;
- e. het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting uitsluitend voor een andere voorbereidende of hulpactiviteit;
- f. het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting uitsluitend voor een combinatie van de onder a tot en met e genoemde werkzaamheden onder de voorwaarde dat de activiteiten als geheel als voorbereidende of hulpactiviteiten kunnen worden aangemerkt.

De reden waarom dergelijke vaste bedrijfsinrichtingen niet als vaste inrichting worden aangemerkt, is gelegen in het feit dat zij wel bijdragen aan de productiviteit van de onderneming, maar zij zo ver weg zijn gelegen van de feitelijke winstrealisatie dat het lastig is om aan de inrichting winst toe te rekenen.<sup>193</sup> Het is de bedoeling dat de uitzonderingen de internationale handel bevorderen en administratieve vereenvoudiging met zich brengen.<sup>194</sup> Als de activiteiten van de bedrijfsinrichting gelijk zijn aan de hoofdactiviteiten van de onderneming is geen sprake van een voorbereidende of hulpactiviteit. Als de hoofdactiviteit het leveren van patenten en know how is, valt een vaste bedrijfsinrichting die dat doet niet onder de hierboven genoemde situatie e. Een bedrijfsinrichting van

192. Paragraaf 42.30 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

193. Paragraaf 23 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

194. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.W.T. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.C, d.

waaruit het management wordt uitgeoefend kan nooit onder art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag vallen.<sup>195</sup> Van voorbereidende of hulpactiviteiten is ook geen sprake wanneer de onderneming een vaste bedrijfsinrichting heeft voor de levering van reserveonderdelen voor machines aan klanten en daar bovenop de machines onderhoudt en repareert.<sup>196</sup> De werkzaamheden genoemd onder a tot en met f moeten worden uitgeoefend ten behoeve van de onderneming. Worden zij ook verricht voor derden dan zijn de uitzonderingen van art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag niet van toepassing.<sup>197</sup> De onder f genoemde situatie geldt niet wanneer de onderneming verschillende bedrijfsinrichtingen heeft als bedoeld in a tot en met e en deze inrichtingen niet geografisch en organisatorisch gescheiden zijn en hun werkzaamheden in hun totaliteit beschouwd niet als voorbereidende of hulpwerkzaamheden kunnen worden gezien. Inrichtingen zijn niet organisatorisch gescheiden wanneer zij complementaire functies hebben, zoals het opslaan van goederen in de ene inrichting en het distribueren van de goederen via een andere inrichting.<sup>198</sup> Volgens Van Raad/Pötgens en Janssen lijkt de beoordeling of sprake is van een hulpwerkzaamheid niet naar absolute maatstaven plaats te vinden, maar binnen het kader van de betrokken onderneming te worden beoordeeld.<sup>199</sup> Het bepaalde in art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag geldt niet in de Nederlandse heffingswetten en bij toepassing van het BVDB 2001. De Nederlandse heffingswetten en art. 2 BVDB 2001 kennen deze uitzonderingen op het begrip vaste inrichting niet. Van een vaste inrichting in de zin van art. 2 BVDB 2001 is evenwel geen sprake indien slechts goederen in commissie worden gehouden op grond van art. 2, derde lid, BVDB 2001.

#### 6.4.4.7 De vaste vertegenwoordiger

Een buitenlandse onderneming kan in een ander land ook beschikken over een persoon die voor de onderneming handelingen verricht. Als aan bepaalde voorwaarden is voldaan, kan deze persoon als een vaste vertegenwoordiger van de buitenlandse onderneming worden aangemerkt, art. 5, vijfde lid, OESO-Modelverdrag. Deze vaste vertegenwoordiger wordt gelijkgesteld met een vaste inrichting en komt pas aan de orde als is vastgesteld dat de buitenlandse onderneming in het andere land geen vaste bedrijfsinrichting heeft.<sup>200</sup> Het OESO-Modelverdrag hanteert overigens niet het begrip vaste vertegenwoordiger, daar maakt het deel uit van het begrip vaste inrichting.<sup>201</sup> Albert onderscheidt vijf voorwaarden waar een vertegenwoordiger aan moet voldoen

195. Paragraaf 24 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

196. Paragraaf 25 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

197. Paragraaf 26 en 28 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

198. Paragraaf 27 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

199. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.W.T. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.C, d.

200. Paragraaf 31 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

201. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.W.T. Janssen, a.w., paragraaf 2.9.1A en A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, a.w., blz. 32.



wil hij als vaste vertegenwoordiger van een buitenlandse onderneming worden aangemerkt:

1. de vertegenwoordiger is bevoegd om namens de buitenlandse onderneming overeenkomsten te sluiten;
2. de vertegenwoordiger maakt regelmatig gebruik van deze machtiging;
3. de vertegenwoordiger handelt voor rekening van de buitenlandse onderneming;
4. de vertegenwoordiger oefent zijn bevoegdheid uit op het grondgebied van een andere staat;
5. de vertegenwoordiger is niet een onafhankelijk persoon die handelt in de normale uitoefening van zijn bedrijf.<sup>202</sup>

#### Ad 1 en ad 3

Om als vaste vertegenwoordiger aangemerkt te kunnen worden, moet een vertegenwoordiger de bevoegdheid hebben om namens de buitenlandse onderneming overeenkomsten te sluiten. Het is niet noodzakelijk dat hij letterlijk contracten in naam van de buitenlandse onderneming sluit.<sup>203</sup> Er is ook aan deze voorwaarde voldaan als hij overeenkomsten sluit die weliswaar feitelijk niet namens de buitenlandse onderneming worden gesloten, maar waaraan de buitenlandse onderneming wel gebonden is. Het feit dat er een gebrek is aan bemoeienis door de buitenlandse onderneming zelf, kan een aanwijzing vormen dat sprake is van een aan de vertegenwoordiger toekomende bevoegdheid.<sup>204</sup> De bevoegdheid om overeenkomsten te sluiten moet zien op activiteiten die het werkelijke bedrijf van de buitenlandse onderneming vormen. Zo is geen sprake van een bevoegdheid om overeenkomsten te sluiten als de vertegenwoordiger de bevoegdheid heeft om werknemers aan te nemen<sup>205</sup> om hem bij te staan in de handelingen die hij voor de buitenlandse onderneming verricht of andere bevoegdheden die zijn gericht op zuiver interne handelingen.<sup>206</sup> Er is geen sprake van een vaste vertegenwoordiger in de zin van het OESO-Modelverdrag als hij een bevoegdheid heeft om overeenkomsten aangaande voorbereidende of hulpwerkzaamheden als genoemd in art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag te sluiten namens de buitenlandse onderneming, art. 5, vijfde lid, OESO-Modelverdrag. Als de vertegenwoordiger voor iedere beslissing toestemming moet hebben van de buitenlandse onderneming is geen sprake van een vaste vertegenwoordiger. Hij heeft dan geen bevoegdheid tot handelen.<sup>207</sup> Als de vertegenwoordiger alle details van een contract uit onderhandelt met de tegenpartij op een wijze die bindend is voor de buitenlandse onderneming, maar de handtekening onder het contract wordt door een

202. P.G.H. Albert, a.w., blz. 57.

203. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.W.T.Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.C, e.

204. Paragraaf 32 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

205. E.A. Brood, a.w., blz. 79.

206. Paragraaf 33 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

207. P.G.H. Albert, a.w., blz. 58.

andere persoon gezet, is toch sprake van een bevoegdheid namens de buitenlandse onderneming overeenkomsten te sluiten. Het simpele feit dat iemand is betrokken bij de onderhandelingen is echter onvoldoende om te concluderen dat sprake is van een dergelijke bevoegdheid.<sup>208</sup>

Volgens Albert is tevens vereist dat de door de vertegenwoordiger gesloten overeenkomsten leiden tot omzet voor de buitenlandse onderneming.<sup>209</sup> Een vertegenwoordiger is vaak bevoegd tot het sluiten van bepaalde contracten, terwijl hij voor het sluiten van andere contracten steeds toestemming van de buitenlandse onderneming moet krijgen. In het zogenoemde cargadoorarrest overweegt de Hoge Raad dat het mogelijk is dat de cargadoor voor de ene soort werkzaamheden vaste vertegenwoordiger is en voor een andere soort werkzaamheden als onafhankelijk vertegenwoordiger handelt.<sup>210</sup>

#### Ad 2

De vertegenwoordiger moet de hem toekomende bevoegdheid regelmatig uitoefenen, wil hij als vaste vertegenwoordiger worden aangemerkt. Net als bij de vaste inrichting is het verrichten van incidentele activiteiten onvoldoende. Wanneer aan het regelmatigheidscriterium is voldaan, zal afhangen van de aard van de te sluiten overeenkomsten en het bedrijf van de principaal.<sup>211</sup> Zo kan bij het sluiten van enkele belangrijke contracten worden gesproken van het regelmatig uitoefenen van de bevoegdheid en bij een groot aantal contracten met een gering belang ook.<sup>212</sup> Volgens Vogel is het tevens van belang wat de bedoeling van de principaal en de vertegenwoordiger is. Is het de wil van partijen om de vertegenwoordiger gedurende een langere periode als vertegenwoordiger aan te stellen.<sup>213</sup> De vertegenwoordiger hoeft volgens Van Raad niet steeds dezelfde persoon te zijn. Het gaat immers om de vraag of de buitenlandse ondernemer regelmatig wordt betrokken in het handelsverkeer van de gaststaat. De term vaste vertegenwoordiging is in zijn ogen dan ook beter dan de term vaste vertegenwoordiger.<sup>214</sup> De voorwaarde dat sprake moet zijn van een binding met een bepaald geografisch punt geldt niet voor de vaste vertegenwoordiger.<sup>215</sup> Volgens Albert ontstaat hierdoor de

208. Paragraaf 33 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

209. P.G.H. Albert, a.w., blz. 61.

210. HR 15 juni 1988, nr. 24 881, BNB 1988/258. Anders E.A. Brood, a.w., blz. 79.

211. Paragraaf 33 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

212. P.G.H. Albert, a.w., blz. 63.

213. K. Vogel, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice, London-The Hague-Boston, Kluwer Law International, 1997, blz. 332 en 333.

214. C. van Raad, De vaste vertegenwoordiging en de bepaling van de daarmee behaalde winst, in: Gielebundel Deventer, Kluwer, 1990, blz. 515.

215. P.G.H. Albert, a.w., blz. 64.

vreemde situatie dat de hiervoor onder het kopje 'vast' genoemde SRV-man als zelfstandige ondernemer geen vaste inrichting in Duitsland heeft. Huurt hij echter een werknemer in die een tweede SRV-wagen gaat exploiteren dan levert die tweede SRV-wagen een vaste vertegenwoordiging en daarmee een vaste inrichting op in Duitsland.<sup>216</sup>

#### Ad 4

Aangezien de kwalificatie als vaste vertegenwoordiger een middel vormt om de heffingsbevoegdheden tussen landen te verdelen, is de vraag of sprake is van een vaste vertegenwoordiger alleen relevant als de vertegenwoordiger in een ander land handelt voor de buitenlandse onderneming. Handelt hij in het land van de buitenlandse onderneming dan mag en zal dat land al heffen over de winst van de onderneming die door middel van de vertegenwoordiger wordt behaald, simpelweg omdat de ondernemer in dat land is gevestigd.<sup>217</sup>

#### Ad 5

Een vertegenwoordiger die onafhankelijk is en handelt binnen zijn normale bedrijfsuitoefening, kan niet als vaste vertegenwoordiger van een buitenlandse onderneming worden aangemerkt. Er gelden twee eisen die cumulatief zijn, te weten: 1) de vertegenwoordiger moet onafhankelijk zijn en 2) de vertegenwoordiger moet handelen in de normale uitoefening van zijn bedrijf.<sup>218</sup> Er kan dus wel sprake zijn van een vaste vertegenwoordiger als een onafhankelijke vertegenwoordiger handelingen voor een buitenlandse onderneming verricht die hij niet verricht in de normale uitoefening van zijn bedrijf.

Voor het antwoord op de vraag of sprake is van een onafhankelijke vertegenwoordiger wordt onderscheid gemaakt tussen juridische en economische afhankelijkheid. Van een onafhankelijke vertegenwoordiger zal niet kunnen worden gesproken indien hij zich heeft te houden aan gedetailleerde instructies of als sprake is van een allesomvattende controle van de buitenlandse onderneming die hij vertegenwoordigt (juridische afhankelijkheid). Ook is van belang of de vertegenwoordiger ondernemersrisico draagt of dat dit wordt gedragen door de buitenlandse onderneming die hij vertegenwoordigt (economische afhankelijkheid).<sup>219, 220</sup> Volgens Albert wijst een drietal omstandigheden in de richting van onafhankelijkheid: een ruime beleidsvrijheid, werken voor veel opdrachtgevers en het dragen van ondernemersrisico.<sup>221</sup>

216. P.G.H. Albert, a.w., blz. 64.

217. P.G.H. Albert, a.w., blz. 64.

218. M. Romeyn, Internationaal belastingrecht, Tilburg, Boekhandel Gianotten 1999, blz. 18.

219. Paragraaf 38 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

220. M. Romeyn, a.w., blz. 18 en P.H.G. Albert, a.w., blz. 65 en 66.

221. P.G.H. Albert, a.w., blz. 66.

Een onafhankelijk agent zal verantwoordelijkheid moeten afleggen tegenover zijn principaal voor het resultaat van zijn werk, maar in principe niet over de manier waarop hij zijn werk uitoefent. Het feit dat de principaal steunt op de kennis van de vertegenwoordiger vormt een aanwijzing dat de vertegenwoordiger onafhankelijk is.<sup>222</sup> Beperkingen ten aanzien van het soort overeenkomsten die mogen worden gesloten door de vertegenwoordiger zijn als zodanig niet relevant voor de vraag of sprake is van afhankelijkheid. Het gaat om de vraag in welke mate de vertegenwoordiger binnen de hem toegewezen bevoegdheid vrij is om te handelen.<sup>223</sup> Het aantal principalen waarvoor een vertegenwoordiger werkzaam is, is tevens van belang voor de vraag of de vertegenwoordiger onafhankelijk is. Onafhankelijkheid is minder aannemelijk bij een vertegenwoordiger die werkt voor één principaal. Dit criterium is echter op zichzelf niet doorslaggevend. Alle relevante omstandigheden moeten in de beoordeling worden meegenomen en worden afgewogen. Als een vertegenwoordiger werkt voor verscheidene principalen kan afhankelijkheid bestaan als de principalen samenwerken om zo controle uit te oefenen over de werkzaamheden van de vertegenwoordiger.<sup>224</sup>

Art. 5, zesde lid, OESO-Modelverdrag geeft aan dat een makelaar, commissionair, handelsagent of een andere onafhankelijke vertegenwoordiger niet als vaste vertegenwoordiger heeft te gelden. De bepaling dient ter verduidelijking. De genoemde personen voldoen niet aan de voorwaarden om als vaste vertegenwoordiger te worden aangemerkt.<sup>225</sup> De macht die een moedermaatschappij over een dochtermaatschappij uitoefent als aandeelhouder is niet van belang bij beantwoording van de vraag of de dochtermaatschappij afhankelijk is en kan worden aangemerkt als een vaste vertegenwoordiger van de moedermaatschappij.<sup>226, 227</sup> Dit geldt zelfs wanneer de leiding van de door de dochter ondernomen bedrijfsactiviteiten duidelijk bij de moeder berust.<sup>228</sup>

Als de vertegenwoordiger handelingen verricht die economisch gezien behoren tot de sfeer van de buitenlandse onderneming in plaats van zijn eigen onderneming handelt hij niet in het kader van zijn normale bedrijfsuitoefening. Een commissionair die normaal gesproken goederen verkoopt op eigen naam voor een buitenlandse onderneming, maar die tevens de bevoegdheid heeft om

222. Paragraaf 38.3 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

223. Paragraaf 38.4 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

224. Paragraaf 38.6 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

225. Paragraaf 36 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

226. Paragraaf 38.1 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

227. M. Romeyn, a.w., blz. 18.

228. C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.C, f.

overeenkomsten namens deze buitenlandse onderneming te sluiten, handelt voor die laatste activiteiten niet binnen het kader van zijn normale bedrijfsuitoefening.<sup>229</sup> De maatstaf die wordt aangelegd is of de activiteiten normaal gesproken behoren tot de bedrijfsuitoefening van een onderneming als die van de vertegenwoordiger.<sup>230</sup> Er wordt dus niet gekeken naar het individuele geval van de desbetreffende vertegenwoordiger.<sup>231</sup> De Hoge Raad had dit al beslist voordat dit aan het OESO-Commentaar werd toegevoegd.<sup>232</sup>

In het BVDB 2001 is de vaste vertegenwoordiger in art. 2, tweede en derde lid negatief geformuleerd. Niet als vaste vertegenwoordiger wordt beschouwd:

1. een volkomen onafhankelijke vertegenwoordiger;
2. een vertegenwoordiger die niet tot het afsluiten van transacties bevoegd is;
3. een persoon die slechts goederen in commissie houdt.

#### 6.4.4.8 *Dochtermaatschappij als vaste inrichting?*

Art. 5, zevende lid, OESO-Modelverdrag specificeert dat een dochtermaatschappij in principe geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger van de moedermaatschappij vormt. Een dochtermaatschappij is een afzonderlijke entiteit.<sup>233</sup> Slechts wanneer aan de normale voorwaarden voor het bestaan van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger is voldaan, kan de moedermaatschappij in het land van de dochtermaatschappij een vaste inrichting respectievelijk een vaste vertegenwoordiger hebben.<sup>234</sup> Als de moedermaatschappij bijvoorbeeld beschikt over een ruimte in een gebouw van de dochteronderneming en aan de andere voorwaarden voor een vaste inrichting is voldaan, heeft zij een vaste inrichting in het land van haar dochtermaatschappij. Als de dochtermaatschappij de bevoegdheid heeft om contracten te sluiten namens de moedermaatschappij en aan alle andere voorwaarden voor een vaste vertegenwoordiger is voldaan, is de dochtermaatschappij de vaste vertegenwoordiger van de moedermaatschappij.<sup>235</sup> Volgens De Graaf, Kavelaars en Stevens lijkt art. 5, zevende lid, OESO-Modelverdrag een bepaling waaraan weinig betekenis toekomt. Voor een vaste inrichting is namelijk kenmerkend dat geen sprake is van een juridisch zelfstandige entiteit.<sup>236</sup>

229. Paragraaf 38.7 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

230. Paragraaf 38.8 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

231. Anders M. Romeyn, a.w., blz. 18.

232. HR 13 januari 1971, nr. 16 445, BNB 1971/43.

233. Paragraaf 40 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

234. P.G.H. Albert, a.w., blz. 72, C. van Raad/F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, a.w., paragraaf 3.2.4.C, f en E.A. Brood, a.w., blz. 78.

235. Paragraaf 41 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

236. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, a.w., blz. 32.

#### 6.4.5 *De woon- en vestigingsplaats in de directe belastingen in vergelijking met de omzetbelasting*

##### 6.4.5.1 *De woonplaats van een natuurlijk persoon*

Voor wat betreft de aanwijzingen die voor de omzetbelasting in het woonplaatsbegrip in de directe belastingen kunnen worden gevonden, geldt hetzelfde als voor het woonplaatsbegrip in het civiele recht. De aanknopingspunten in de directe belastingen kunnen na het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg<sup>237</sup> wellicht ook in de omzetbelasting van belang zijn voor de invulling van de zetel van bedrijfsuitoefening bij natuurlijk personen. Mocht dit niet zo zijn dan zijn de aanknopingspunten uit de directe belastingen wellicht van belang voor de invulling van de begrippen woon- en gebruikelijke verblijfplaats. De uitleg van het woonplaatsbegrip in de directe belastingen zal meer aanwijzingen geven dan de woonplaats in het civiele recht, omdat in de directe belastingen wordt gezocht naar banden met een bepaald land of bepaalde plaats en niet noodzakelijkerwijs naar banden met een bepaald huis in dat land. Ook voor de regels voor de plaats van dienst en daarmee voor de regels voor de vestigingsplaats gaat het om de vraag in welk land iemand woont of is gevestigd en niet om de vraag in welke plaats in dat land. De uitspraak van 1 juni 1960, opgenomen in BNB 1960/186,<sup>238</sup> waarin de Hoge Raad oordeelt dat belanghebbende geen woonplaats heeft tijdens zijn verlof, is relevant voor de beantwoording van de vraag wanneer iemand geen woonplaats heeft en moet worden aangesloten bij de gebruikelijke verblijfplaats in de btw.

##### 6.4.5.2 *De vestigingsplaats van een lichaam*

Met name na de zaak Planzer Luxembourg kunnen de in paragraaf 6.4.3. genoemde aanknopingspunten voor het vaststellen van de vestigingsplaats van een lichaam in de directe belastingen ook belangrijke omstandigheden vormen voor het vaststellen van de zetel van bedrijfsuitoefening in de omzetbelasting. Ook de vraag wie het bestuur uitoefent, zal van belang zijn voor het vaststellen waar een ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening voor de omzetbelasting heeft gevestigd. Bij de toepassing van de in de directe belastingen genoemde relevante omstandigheden dient echter wel steeds rekening te worden gehouden met het feit dat de vestigingsplaats van een lichaam in de directe belastingen de mate waarin het lichaam zelf belasting moet betalen in een bepaald land bepaalt. In de omzetbelasting is de vestigingsplaats een middel om het verbruik van een ander, de consument, op de gewenste plaats te belasten. De vraag is dus of en in welke mate de in de directe belastingen gehanteerde aanknopingspunten in de omzetbelasting kunnen worden toegepast.

237. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

238. HR 1 juni 1960, reeds aangehaald.

#### 6.4.5.3 De vaste inrichting

Een groot aantal aspecten van het begrip vaste inrichting in de directe belastingen zou voor de omzetbelasting van belang kunnen zijn. Allereerst kan voor wat betreft de bedrijfsinrichting worden genoemd dat een gedeelte van een onroerende zaak, zoals een plaats op de markt of een gedeelte in een douane-entrepot als bedrijfsinrichting kan worden aangemerkt. De vraag is of dit eveneens voor de omzetbelasting voldoende is. Dit is onder meer interessant voor de vraag of bij het neerzetten van automaten in een etablissement van een ander en de exploitatie daarvan sprake is van een vaste inrichting. Daarbij wordt immers slechts een beperkte ruimte gebruikt. De vraag of de exploitatie van speelautomaten een vaste inrichting kan opleveren is voor de btw in de zaak Berkholz<sup>239</sup> aan de orde gekomen. De bedrijfsinrichting kan gelegen zijn in een gebouw dat eigendom is van een ander. Voor de btw kan dan de vraag worden gesteld of bijvoorbeeld een zelfstandig manager die gedurende een bepaalde periode door een bedrijf wordt ingehuurd om managementdiensten te verrichten en daarbij de beschikking krijgt over een kamer in het kantoor van het bedrijf een vaste inrichting heeft in het land waar zijn opdrachtgever is gevestigd. De bedrijfsinrichting kan in eigendom zijn van de ondernemer die er zijn bedrijf uitoefent, maar kan ook door hem worden gehuurd. De vraag of van een vaste inrichting sprake kan zijn indien deze geen eigendom is van de exploiterende ondernemer is voor de omzetbelasting aan de orde gesteld in de zaak (RAL) Channel Islands,<sup>240</sup> maar door het Hof van Justitie niet beantwoord.

Net als in de directe belastingen wordt in de omzetbelasting geworsteld met de vraag of een verplaatsbare inrichting een vaste inrichting kan vormen. De zaken Berkholz<sup>241</sup> en Faaborg-Gelting Linien<sup>242</sup> vormen hier voorbeelden van. De opmerking van Albert dat er iets voor valt te zeggen om in deze gevallen een vaste inrichting aan te nemen, geldt ook vanuit het perspectief van heffing in het land van verbruik en land van besteding voor de btw. Door bijvoorbeeld een boot waarop maaltijden kunnen worden gegeten in een restaurant aan te merken als een vaste inrichting wordt ervoor gezorgd dat heffing plaatsvindt in het land waar de maaltijden worden gegeten en de besteding wordt gedaan in plaats van op een meer willekeurige plaats, in het land waar de ondernemer die het restaurant exploiteert zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Interessant is verder de opmerking uit het OESO-Commentaar dat aan het criterium vast naar plaats is voldaan ook wanneer een ondernemer niet steeds dezelfde plaats binnen een gebouw of op een markt gebruikt, maar gedurende

239. HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (Berkholz).

240. HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, VN 2005/32.26 (RAL Channel Islands).

241. HvJ Berkholz, reeds aangehaald.

242. HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, VN 1996, blz. 2120 (Faaborg-Gelting Linien).

een bepaalde periode verschillende plaatsen gebruikt binnen dat gebouw of die markt. De vraag is of in dergelijke gevallen ook voor de omzetbelasting sprake is van een vaste inrichting. Ook het vereiste van vast naar tijd is naar mijn mening in de omzetbelasting relevant (zie paragraaf 7.3.4.2). De vraag is of daarbij ook een grens kan worden getrokken waarbij zes maanden in het algemeen onvoldoende is en achttien maanden in elk geval voldoende.

De onderneming zal meestal worden uitgeoefend via de bedrijfsinrichting door personeel. De aanwezigheid van personeel is echter geen vereiste voor het bestaan van een vaste inrichting in de directe belastingen. De exploitatie van automaten of computerapparatuur waar geen personeel voor nodig is, kan voor de directe belastingen een vaste inrichting vormen. Ook in de omzetbelasting komt de vraag aan de orde of personeel aanwezig moet zijn voor het bestaan van een vaste inrichting wanneer de aanwezigheid van personeel niet nodig is om de prestaties die vanuit de inrichting worden uitgeoefend te verrichten.

#### 6.4.5.4 *Begin en einde vaste inrichting*

De vraag vanaf welk moment sprake is van een vaste inrichting en wanneer deze eindigt is een vraag die ook in de omzetbelasting van belang is. In de directe belastingen is bij het opzetten van de inrichting nog geen sprake van een vaste inrichting. Via de inrichting zal op dat moment ook nog geen winst worden gemaakt waarover de heffing moet toekomen aan het land waar de vaste inrichting is gelegen. In de omzetbelasting kan de vraag worden gesteld of wellicht naar analogie met de aanvang van het ondernemerschap al kan worden gesteld dat er tijdens het opzetten van de vaste inrichting sprake is van een vaste inrichting. Dit zal dan voornamelijk van belang zijn voor de heffing over diensten die aan de inrichting worden verricht. De inrichting zal zelf nog geen prestaties verrichten. De vaste inrichting eindigt in de directe belastingen als alle handelingen die verband houden met de voormalige ondernemersactiviteiten zijn beëindigd. Winst uit de verkoop van bijvoorbeeld bedrijfsmiddelen zal nog aan het land waar de vaste inrichting is gelegen toekomen. Ook voor de omzetbelasting rijst de vraag wanneer een vaste inrichting eindigt. Dit zou naar analogie met het einde van het ondernemerschap het moment kunnen zijn waarop door de vaste inrichting de laatste ondernemershandeling wordt verricht of het moment waarop de laatste prestatie wordt verricht waarvoor de inrichting is opgezet. De vraag zal opnieuw vooral van belang zijn voor diensten die voor de inrichting worden verricht. Handelingen die dienen om de vaste inrichting te beëindigen en worden verricht nadat de vaste inrichting zijn laatste prestatie heeft verricht, zullen over het algemeen niet bestaan uit de diensten die de inrichting voorheen verrichtte, maar bijvoorbeeld uit de levering van bedrijfsmiddelen. Voor leveringen is de plaats van vestiging niet relevant. Toch kunnen ook diensten worden verricht, bijvoorbeeld de overdracht van intellectuele



eigendomsrechten, waarbij de vestigingsplaats van de dienstverrichter mogelijk relevant is.

6.4.5.5 *Vaste inrichting bij uitvoering van werk en het verrichten van diensten*

De vaste inrichting bij de uitvoering van werk is in de btw-regelgeving niet voorzien, maar is mijns inziens ook niet van belang. Meestal zal in dergelijke gevallen sprake zijn van de levering van een goed of diensten ten aanzien van onroerende zaken. Indien het werk in het land waar het is verricht wordt geleverd, is het ook daar belast op grond van art. 5, eerste lid, onderdeel b, Wet OB 1968 en art. 31 btw-richtlijn. Gaat het om een dienst ten aanzien van onroerend goed dan is die dienst ook belast in het land waar het onroerende goed is gelegen art. 6a Wet OB 1968 (tekst vanaf 2010) en art. 47 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Ook in de omzetbelasting worden diensten die worden verricht op het grondgebied van een lidstaat door een ondernemer die geen zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft in die lidstaat in beginsel niet belast in de lidstaat waar de diensten worden verricht. De hoofdregels voor de plaats van dienst sluiten immers aan bij de vestigingsplaats van de afnemer (voor diensten aan belastingplichtigen) en de vestigingsplaats van de dienstverrichter (voor diensten aan niet-belastingplichtigen). Ook voor de omzetbelasting zou daarom de vraag kunnen worden gesteld of diensten belast zouden moeten worden in het land waar zij materieel worden verricht. Daarbij zal echter net als in de directe belastingen worden gestuit op administratieve en controle technische moeilijkheden. Binnen de regels voor de plaats van dienst worden ook een groot aantal diensten al belast in het land waar de diensten materieel worden verricht, te weten 1) personenvervoer (art. 48 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)), 2) niet als intracommunautair goederenvervoer aan te merken vervoer, activiteiten die met vervoer samenhangen, zoals laden en lossen en diensten met betrekking tot roerende lichamelijke zaken voor niet-belastingplichtigen (art. 49 en 54 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) en 3) culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, inclusief de diensten van de organisatoren van dergelijke activiteiten (art. 53 btw-richtlijn (tekst 2010)).

6.4.5.6 *Vorbereidende en hulpwerkzaamheden*

Een inrichting die voorbereidende en hulpwerkzaamheden verricht, wordt in het OESO-Modelverdrag niet als vaste inrichting aangemerkt. In principe voldoen deze inrichtingen wel aan de voorwaarden om een vaste inrichting te vormen, maar zij worden expliciet uitgezonderd, omdat hun activiteiten verder van de feitelijke winstrealisatie van de buitenlandse onderneming afstaan. In de omzetbelasting bestaat de vraag of een inrichting die geen

prestaties verricht aan derden als vaste inrichting kwalificeert. Als het begrip vaste inrichting op vergelijkbare wijze moet worden uitgelegd als het begrip vaste inrichting in het OESO-Modelverdrag, zou uit het feit dat de voorbereidende en hulpwerkzaamheden in de omzetbelasting niet zijn uitgezonderd, kunnen worden afgeleid dat een inrichting die dergelijke werkzaamheden verricht wel degelijk als vaste inrichting kan worden aangemerkt. Zij voldoen volgens het OESO-commentaar immers aan de voorwaarden voor een vaste inrichting. De redenering dat de activiteiten verder van de winstrealisatie staan vormt voor de omzetbelasting uiteraard geen argument. In verband met het feit dat het in de directe belastingen gaat om de toewijzing van heffingsbevoegdheid over de winst van de ondernemer zelf en in de omzetbelasting om het toewijzen van heffingsbevoegdheid over het verbruik van een ander dan de ondernemer en vanwege het Europees karakter van de omzetbelasting, zal daarom voorzichtig worden omgegaan met de vergelijking tussen beide begrippen. Interessant is tevens dat diverse inrichtingen die elk afzonderlijk beschouwd activiteiten verrichten die als voorbereidende of hulpwerkzaamheden worden bestempeld toch een vaste inrichting kunnen vormen in de zin van het OESO-Modelverdrag als zij niet geografisch en organisatorisch gescheiden zijn en hun werkzaamheden in hun totaliteit beschouwd niet als voorbereidende of hulpwerkzaamheden kunnen worden aangemerkt. De vraag rijst of ook in de omzetbelasting verscheidene inrichtingen in hetzelfde land samen een vaste inrichting kunnen vormen. Ten slotte kan ten aanzien van e-commerce worden opgemerkt dat ook in de directe belastingen de vraag wordt gesteld hoe hier mee moet worden omgegaan voor wat betreft het toekennen van heffingsbevoegdheden, maar dat (voorlopig) de bestaande criteria worden aangelegd.

#### 6.4.5.7 *Vaste vertegenwoordiger*

De vaste vertegenwoordiger in de directe belastingen doet opnieuw denken aan de zaak DFDS.<sup>243</sup> De vraag kan dan ook worden gesteld of het Hof van Justitie in de zaak DFDS een vaste vertegenwoordiger heeft willen aannemen of de figuur van de vaste vertegenwoordiger in de btw gewenst is en onder welke voorwaarden dan sprake zou kunnen zijn van een vaste vertegenwoordiger. Wel dient daarbij bedacht te worden dat een vaste vertegenwoordiger in de directe belastingen slechts overeenkomsten sluit die de buitenlandse onderneming binden. Het is vervolgens de buitenlandse onderneming zelf die moet zorgen voor de uitvoering van de overeenkomsten. In de omzetbelasting staat juist het verrichten van leveringen en diensten en dus het uitvoeren van die overeenkomsten centraal. In de zaak DFDS wordt een dochtermaatschappij als vaste inrichting van de moedermaatschappij beschouwd. Binnen de directe belastingen is dat alleen mogelijk indien aan de normale voorwaarden voor het bestaan van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger is voldaan.

243. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

6.5 Schematisch overzicht

	Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Gebruikte woon- of vestigingsplaatsbegrippen</b>	Woonplaats, filiaal, kantoor, agentschap en andere vestiging.	Binnen VW EU: statutaire zetel, hoofdbestuur, hoofdvestiging, agent-schap en filiaal.	Woonplaats, vestigingsplaats, vaste inrichting, vaste vertegenwoordiger.	Zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats, gebruikelijke verblijfplaats.
<b>PRIMAIRE VESTIGING</b>				
<b>Doel/functie</b>	Van belang voor diverse bepalingen in het privaatrecht en publiekrecht. O.a. betekening van exploitatie, nakoming van verbintenissen en bevoegdheid rechter. Gezocht wordt naar een band met een specifiek geografisch punt, niet een gemeente of een land.	Toegang tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten voor vennootschappen. Beroep op het recht van vestiging voor natuurlijke personen en vennootschappen.	Vaststellen binnenlandse belastingplicht. Heffing over wereldinkomen. Toegang tot het BVDB 2001 en de door Nederland gesloten belastingverdragen.	Vaststellen in welk land een prestatie belast is en btw is verschuldigd. <sup>244</sup>

244. In hoofdstuk 1 is besproken dat de vestigingsplaats ook op andere plaatsen een functie heeft. In het kader van dit onderzoek is de functie binnen de regels voor de plaats van dienst van belang.

	Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Bijzonderheden in verband met doel/functie</b>	Bescherming van derden. De uiterlijke schijn, hoe zaken op derden overkomen, is van belang voor de invulling van de woon- en vestigingsplaats in het civiele recht.	Het VW EU kent maar één begrip vestiging. Dit begrip geldt zowel voor natuurlijk personen als vennootschappen. De woonplaats van een natuurlijk persoon is niet relevant. Omdat het begrip vestiging aangrijpt bij het verrichten van een economische activiteit en het beschikken over een bepaalde infrastructuur zal het begrip vestiging in dit schema met name naast de begrippen vaste inrichting en filiaal, kantoor en agentschap worden geplaatst.	Door middel van de woon- en vestigingsplaats wordt de belastingplicht van de desbetreffende entiteit vastgesteld.	Vanwege het karakter van indirecte belasting is de vestigingsplaats van een ander dan degene die de belasting moet dragen regelmatig van belang. Via deze vestigingsplaats probeert men echter aan te sluiten bij heffing in het land waar de afnemer de dienst verbruikt.

	Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Verschil invulling voor natuurlijke personen en rechtspersonen</b>	Ja.	Nee.	Ja.	In de zaak Planzer Luxembourg <sup>245</sup> geeft het Hof van Justitie een invulling die geldt voor vennootschappen. Deze invulling kan niet zonder meer ook gelden voor bijvoorbeeld natuurlijke personen.
<b>Primair aanknopingspunt natuurlijk persoon</b>	Woonstede. Bij gebreke van woonstede de werkelijke verblijfplaats.	Voor toegang tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten: woonplaats irrelevant. Voor toepassing van het recht van vestiging: het daadwerkelijk uitoefenen van een economische activiteit door middel van een duurzame vestiging voor onbepaalde tijd in een andere lidstaat.	Verschilt per jurisdictie. In Nederland: middelpunt levensbelangen.	Onbekend.

245. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

	Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Primair aanknopingspunt rechtspersoon</b>	Zetel volgens wettelijk voorschrift, statuten of reglementen.	Voor toegang tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten: statutaire zetel, hoofdbestuur en hoofdvestiging. Voor toepassing van het recht van vestiging: het daadwerkelijk uitoefenen van een economische activiteit door middel van een duurzame vestiging voor onbepaalde tijd in een andere lidstaat.	Verschilt per jurisdictie. In Nederland: plaats waar de feitelijke leiding van het lichaam is gevestigd. Bij oprichting naar Nederlands recht bestaat eveneens een binnenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting op grond van art. 2, vierde lid, Wet Vpb 1969.	Plaats waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuursactiviteiten ervan worden uitgeoefend.
<b>Relevante omstandigheden invulling primair aanknopingspunt natuurlijk persoon</b>	<b>Belangrijkste omstandigheid:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– waar iemand regelmatig slaapt.</li> </ul> <b>Andere relevante omstandigheden:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– waar iemands persoonlijke eigendommen zich bevinden</li> </ul>	Voorwaarden voor toepassing recht <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Verrichten van een economische activiteit</li> <li>2. Door middel van een duurzame vestiging.</li> <li>3. Voor onbepaalde tijd.</li> </ol>	<b>Belangrijkste omstandigheden:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– beschikken over woning</li> <li>– feitelijk gebruiken woning</li> <li>– woonplaats gezin</li> <li>– sociale banden.</li> </ul> <b>Andere relevante omstandigheden:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>– economische banden</li> </ul>	Onbekend.

Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<ul style="list-style-type: none"> <li>- aanwezigheid etenswaren</li> <li>- gas-, water- en elektriciteitsgebruik dat al dan niet wijst op een duurzame bewoning.</li> <li>- plaats waar post binnekomt</li> <li>- plaats waar administratie wordt gevoerd</li> <li>- telefoonkosten.</li> </ul> <p>Tijdelijk verblijf elders brengt niet met zich dat de woonstede wordt prijsgegeven, bijv. bij psychiatrische patiënten of gevangenen. Dit kan wel blijken uit andere omstandigheden, bijv. verkoop van de woning.</p>	4. In een andere lidstaat.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- (voorgenomen) duur van het verblijf en aard van het verblijf in een ander land</li> <li>- beschikken over eigendommen</li> <li>- telefoonaansluiting</li> <li>- bankrekeningen</li> <li>- tijdelijke verblijfsvergunning</li> <li>- binnenlandse belastingplicht in ander land</li> <li>- aantal dagen/weken feitelijk verblijf in het buitenland</li> <li>- in-/uitschrijving bevolkingsregister</li> <li>- aanhouden arts en/of verzekering.</li> </ul>	

Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Werkelijke verblijfplaats bij gebreke woonstede:</b> Plaats waar iemand vertoeft, op dat moment de nauwste relaties mee heeft. Een verblijf van geheel voorbijgaande aard is geen werkelijk verblijf.			
<b>Relevante omstandigheden invulling primair aanknopingspunt rechtspersoon</b>	<p>Zetel zoals die uit wettelijk voorschrift, de statuten of reglementen voortvloeit. Indien geen zetel in de statuten of reglementen behoeft te worden opgenomen: feitelijke plaats van vestiging. In Nederland geldt dit alleen voor de beperkt rechtsbevoegde vereniging.<sup>246</sup></p>	<p>Voor toegang tot het recht van vestiging en het vrije verkeer van diensten is het civiele recht van de lidstaten relevant. Voorwaarden voor toepassing recht van vestiging:</p> <p>1. Verrichten van een economische activiteit</p> <p>2. Door middel van een duurzame vestiging.</p>	<p><b>Belangrijkste factoren (voor vennootschappen):</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>– woonplaats van de bestuurders</li><li>– plaats aandeelhouders- en directievergaderingen</li><li>– plaats administratie/boekhouding/opstellen jaarrekening</li><li>– plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen</li></ul>

246. J.H. Nieuwenhuis, C.J.J.M. Stolker en W.L. Valk (red.), a.w., blz. 633.



Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
	3. Voor onbepaalde tijd. 4. In een andere lidstaat.	<ul style="list-style-type: none"> <li>- woonplaats aandeelhouders</li> <li>- recht van oprichting</li> <li>- statutaire zetel</li> <li>- vestigingsplaats /belastingplicht volgens buitenlandse autoriteiten</li> <li>- aanwezigheid personeel</li> <li>- aanwezigheid kantoorruimte</li> <li>- deskundigheid en aanwezig kennis personeel</li> <li>- plaats waar vermogensbestanddelen van de onderneming zijn gelegen</li> <li>- vermelding adres op aangifte, aanslagen, bankafschriften e.d.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald.</li> </ul> <p><b>Andere relevante omstandigheden (voor vennootschappen):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- woonplaats hoofdbestuurders</li> <li>- plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden</li> <li>- plaats waar de administratie en boekhouding zich bevinden</li> <li>- plaats waar financiële en hoofdzakelijk bankzaken worden geregeld.<sup>247</sup></li> </ul>

247. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

	Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Mogelijkheid van geen woon- of vestigingsplaats</b>	Ja. Bij rechtspersonen zal dit niet voor de hand liggend doordat wordt aangeknoopt bij wettelijk voorschrift, statuten en reglementen.	Het recht van vestiging veronderstelt dat er vercheidene vestigingen kunnen zijn en veronderstelt één primaire vestigingsplaats.	Ja voor natuurlijke personen. Voor lichamen onbekend.	Onbekend.
<b>Mogelijkheid van dubbele woonplaats</b>	Ja. Van een dubbele woonplaats <i>binnen Nederland</i> zal bij rechtspersonen over het algemeen niet kunnen worden gesproken, omdat bij toepassing van art. 1:10 BW wordt aangeknoopt bij wettelijk voorschrift, statuten en reglementen. In internationaal verband is het wel mogelijk dat er een dubbele woonplaats is, zie bijv. art. 60 EEX-Vo.	Het recht van vestiging veronderstelt dat er vercheidene vestigingen kunnen zijn en veronderstelt één primaire vestigingsplaats.	Ja, maar is vaak het gevolg van het hanteren van verschillende maatstaven in twee landen. Hiervoor zijn in verdragen de tie-breaker-rules in het leven geroepen.	Volgens het btw-comité kan een natuurlijk persoon twee woonplaatsen hebben. <sup>248</sup>

248. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1 (2009) 108658-EN, blz. 9 en 10.

	Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Andere bijzonderheden</b>	Verplaatsbare woonplaats (caravan, tent, boot) mogelijk.			
<b>SECUNDARIRE VESTING/VASTE INRICHTING/FILIAAL</b>				
<b>Bedrijfsinrichting/personeel en middelen</b>	1. Filiaal/kantoor in de zin van art. 1:14 BW: definitie ontbreekt in wet- en regelgeving en jurisprudentie. Volgens Asser/Maeijer een gebouw of ruimte die permanent door de rechtspersoon in verband met zijn activiteiten wordt gebruikt. <sup>249</sup>	Ja, een duurzame inrichting veronderstelt de aanwezigheid van infrastructuur, kantoor, personeel etc. Eenvoudig bureau beheert door personeel van de onderneming of door een zelfstandig persoon die echter gemachtigd is duurzaam voor die onderneming op te treden zoals een agentschap zou doen, wordt	Gebouw of ruimte die de ondernemer ter beschikking staat. Huur of eigendom irrelevant. Bedrijfsinrichting staat ter beschikking (right-of-use-test). Bestaan vaste inrichting zonder personeel mogelijk.	Een structuur, personeel en middelen, die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken, <sup>250</sup> een structuur waarin beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen. <sup>251</sup> Bij toepassing van art. 44

249. C. Asser/J.M.M. Maeijer, a.w., blz. 60.  
250. HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease).  
251. HvJ ARO Lease, reeds aangehaald.

	Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
	2. Filiaal/agentschap in de zin van art. 5, onderdeel 5, EEX-Vo: eigen directie en materiële uitrusting.	in de als duurzame inrichting aangemerkt.		btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) volgens art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening <sup>252</sup> een structuur van personeel en technische middelen die voor haar eigen behoeften verrichte diensten kan afnemen en gebruiken.
Vast	Onbekend.	Verbondenheid met grondgebied van een lidstaat. Onbekend is of sprake moet zijn van een band met een specifiek geografisch punt. De economische activiteit moet voor onbepaalde tijd worden uitgeoefend. Daarbij spelen naast de duur van de dienst,	Verbondenheid met specifiek geografisch punt. Geen tijdelijk karakter. Zes maanden over het algemeen te kort. Achtien maanden over het algemeen voldoende. Zes tot achtien maanden onduidelijk.	Duurzaamheid wordt als eis gesteld, maar onbekend is hoe deze eis precies wordt ingevuld. <sup>253</sup> Mogelijk is een verplaatsbare inrichting een vaste inrichting. <sup>254</sup>

252. Voorstel herschikking btw-verordening, COM (2009), 672 def.  
253. HvJ Berkholtz, reeds aangehaald.  
254. HvJ Berkholtz, reeds aangehaald en HvJ Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald.

	Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Eis aan activiteiten vaste inrichting/filiaal</b>	<p>de frequentie, periodiciteit en continuïteit een rol.</p> <p>1. Filiaal/kantoor in de zin van art. 1:14 BW: onbekend.</p> <p>2. Filiaal/agentschap in de zin van art. 5, onderdeel 5, EEX-Vo: zaken doen met derden. Gelet op het doel van de bepaling, is mijns inziens ook een filiaal dat voorbe- reidende of hulpwerk- zaamheden verricht als filiaal of agentschap te beschouwen.</p>	<p>Het verrichten van een economische activiteit. Het begrip economische activiteit wordt ruim uitgelegd. Werkzaamheden van geringe omvang die bijkom- stige en marginale activiteiten vormen vallen niet onder het begrip eco- nomische activiteiten.</p>	<p>Via de bedrijfsinrichting worden werkzaamheden van de onderneming geheel of gedeeltelijk uitgeoefend. Verband tussen werkzaam- heden en de bedrijfsinrich- ting, onderneming moet door middel van de bedrijfsinrich- ting worden uitgeoefend. In- richting specifiek voor de bedrijfsuitoefening ingericht.</p>	<p>Zelfstandige verrich- ting van de betrokken diensten. Voor eigen behoeften verrichte diensten kunnen af- nemen en gebruiken bij de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010).</p>
<b>Begin en einde vaste inrichting/filiaal</b>	Onbekend.	Onbekend.	Begin: moment waarop een onderneming haar activitei- ten door middel van de vaste bedrijfsinrichting gaat uitoe- fenen.	Onbekend.

Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
<b>Uitbreidingen begrip vaste inrichting/filiaal</b>	Geen.	<p>Einde: staken van alle werkzaamheden die via de bedrijfsinrichting worden verricht.</p> <p>Uitvoering van werk in OESO-Modelverdrag en art. 2 BVDB 2001. Uitvoering van werkzaamheden langer dan twaalf maanden.</p> <p>Verrichten van diensten in OESO-Modelverdrag. 183-dagetest en a) meer dan 50% van de bruto-opbrengst komt uit de verrichte diensten of b)de diensten zijn verricht voor hetzelfde project of voor met elkaar samenhangende projecten.</p>	Onbekend.
	Geen.	<p>Geen specifiek genoemde. Er moet wel sprake zijn van het daadwerkelijk verrichten van een economische</p>	<p>Voorbereidende en hulpwerkzaamheden op grond van jurisprudentie van het Hof van</p>
<b>Beperkingen begrip vaste inrichting/filiaal</b>	Geen.		

Civil recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
	activiteit. De vraag is of dit bij voorbereidende en hulpwerkzaamheden het geval is.	ming in het OESO-Modelverdrag.	Justitie. Voor toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kan volgens het btw-comité <sup>255</sup> en art. 15, eerste lid, voorstelerschikking btw-verordening wel sprake zijn van een vaste inrichting in deze situatie als de vaste inrichting diensten kan afnemen en gebruiken.
<b>Vaste vertegenwoordiger/agent</b>	Binnen de toepassing van art. 5, onderdeel 5, EEX-Vo speelt het begrip agentschap een rol. Hierbij is onderworpenheid aan het toezicht of de leiding van het moederbedrijf vereist.	Een eenvoudig bureau bevaste inrichting worden beschouwd. Een zelfstandige agent die handelt in de normale uitoefening van zijn bedrijf kan niet als vaste	Mogelijk af te leiden uit de zaak DFDS. <sup>256</sup>

255. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1. (2009) 108658-EN.

256. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

	Civiel recht	VW EU	Directe belastingen	Omzetbelasting
	Een zelfstandige agent kan niet als filiaal of agentschap worden beschouwd.		vertegenwoordiger worden beschouwd.	
<b>Dochtermaatschappij vaste inrichting van moedermaatschappij?</b>	Ja, mogelijk wanneer bij derden die zaken doen met een vennootschap de schijn wordt gewekt dat deze optreedt als het verlengstuk van een andere vennootschap.	Nee, het secundaire recht van vestiging omvat het recht tot het oprichten van dochtermaatschappijen naast het recht om filialen en agentschappen op te richten.	In principe niet. Slechts als aan de normale voorwaarden voor het bestaan van vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger is voldaan.	Ja, in zaak DFDS. <sup>257</sup>

<sup>257</sup> HvJ DFDS, reeds aangehaald.



Alle vergeleken rechtsgebieden onderkennen het bestaan van een primaire en secundaire vestigingsplaats. Het is ook een maatschappelijk gegeven dat een ondernemer die is gevestigd in het ene land in een ander land of op een andere plaats in hetzelfde land een nevenvestiging of agentschap kan hebben. Met uitzondering van het vestigingsbegrip in het VW EU worden de woon- en vestigingsplaats voor natuurlijk personen en rechtspersonen verschillend ingevuld. Ook voor de omzetbelasting lijkt dit het geval te zijn. Binnen het VW EU bestaat wel een verschillende benadering voor natuurlijke personen en rechtspersonen voor wat betreft het zijn van onderdaan. Voor natuurlijk personen is de woonplaats niet relevant, terwijl rechtspersonen slechts als onderdaan worden beschouwd wanneer zij in overeenstemming met het recht van een lidstaat zijn opgericht en aldaar hun statutaire zetel, hoofdbestuur of hoofdvestiging hebben. Voor de invulling van het begrip woonplaats van de natuurlijk persoon hanteren het civiele recht en directe belastingrecht vergelijkbare relevante omstandigheden. Op basis van de zaak *Planzer Luxembourg*<sup>258</sup> kunnen deze omstandigheden voor de btw mogelijk ook relevant zijn voor het bepalen van de zetel van bedrijfsuitoefening van een natuurlijk persoon. Het civiele recht en de omzetbelasting hanteren tevens het begrip werkelijke verblijfplaats respectievelijk gebruikelijke verblijfplaats. Zowel de directe belastingen als de omzetbelasting knopen voor de primaire vestigingsplaats van een rechtspersoon aan bij de leiding van de vennootschap. Het civiele recht knoopt aan bij de zetel zoals deze blijkt uit wettelijk voorschrift, statuten of reglementen. Het begrip vestiging in de zin van het recht van vestiging kent een economische invulling. Van belang is dat daadwerkelijk economische activiteiten worden ontplooid. Het civiele recht en de directe belastingen erkennen de mogelijkheid van een dubbele vestiging of het ontbreken van een vestigingsplaats. In het civiele recht kan men ook een verplaatsbare woonplaats hebben.

In alle onderzochte rechtsgebieden is voor het bestaan van een filiaal, vaste inrichting en dergelijke de aanwezigheid van personeel en/of middelen vereist. Zowel in het civiele recht als de omzetbelasting wordt expliciet gesproken van de aanwezigheid van een directie respectievelijk van dagelijks bestuur. In de directe belastingen wordt alleen de eis gesteld dat vanuit de bedrijfsinrichting werkzaamheden van de onderneming worden uitgeoefend. Hoewel een bedrijfsinrichting die voorbereidende of hulpwerkzaamheden verricht aan alle eisen voor het bestaan van een vaste inrichting voldoet, wordt een inrichting die dergelijke werkzaamheden verricht expliciet van het begrip vaste inrichting uitgezonderd in het OESO-Modelverdrag. Ook voor de omzetbelasting wordt volgens het Hof van Justitie een dergelijke inrichting niet als vaste inrichting aangemerkt. Volgens het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening kan in een dergelijk geval sprake zijn van een

258. HvJ *Planzer Luxembourg*, reeds aangehaald.

vaste inrichting voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). In het civiele recht zijn er mijns inziens argumenten om aan te nemen dat een inrichting die voorbereidende of hulpwerkzaamheden verricht wel als filiaal is te beschouwen. Zowel in het VW EU als de directe belastingen wordt geëist dat activiteiten die via een secundaire vestiging worden uitgeoefend gedurende een zekere tijd plaatsvinden. De directe belastingen eisen daarnaast een verbondenheid met een specifiek geografisch punt. Hoewel dit in Nederland vanwege het bestaan van het circustentenarrest<sup>259</sup> te betwijfelen is hoe strikt die eis van verbondenheid geldt. De omzetbelasting kent ook een duurzaamheidsvereiste bij de vaste inrichting. Onduidelijk is hoe dit duurzaamheidsvereiste moet worden ingevuld. Alleen in de directe belastingen worden expliciete regels voor het begin en einde van de vaste inrichting gesteld. Ook in de omzetbelasting kan de vraag worden gesteld wanneer een vaste inrichting begint en eindigt. Het OESO-Modelverdrag kent daarnaast twee uitbreidingen van het begrip vaste inrichting. Het aannemen van een vaste inrichting bij de uitvoering van werk is mijns inziens voor de omzetbelasting niet relevant. Andere bepalingen voorzien in dat geval in heffing in het land van verbruik. Ook in de omzetbelasting zou heffing over diensten die in een ander land dan het land van vestiging van de dienstverrichter worden verricht, kunnen plaatsvinden in het land waar de diensten materieel worden verricht. Dit zou in overeenstemming zijn met de gedachte van heffing in het land van verbruik. Hiervoor is echter met uitzondering van bepaalde genoemde diensten niet gekozen.

Zowel het civiele recht als de directe belastingen kennen de mogelijkheid om een vertegenwoordiger als agentschap respectievelijk vaste vertegenwoordiger te beschouwen. Een zelfstandig agent kan echter in beide rechtsgebieden niet als zodanig worden beschouwd. In de omzetbelasting is het de vraag of het Hof van Justitie in de zaak DFDS een fiscale vertegenwoordiger heeft willen erkennen. In het civiele recht kan een dochtermaatschappij een filiaal zijn van de moedermaatschappij. Dit geldt wanneer bij derden de schijn wordt opgewekt dat sprake is van een filiaal van de moedermaatschappij. In de directe belastingen kan een dochtermaatschappij alleen een vaste inrichting vormen van de moedermaatschappij wanneer aan de normale eisen wordt voldaan die aan een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger kunnen worden gesteld. In de zaak DFDS merkte het Hof van Justitie een dochtermaatschappij als vaste inrichting aan van de moedermaatschappij voor de omzetbelasting. In het Europese recht wordt de mogelijkheid om dochtermaatschappijen op te richten expliciet genoemd naast de mogelijkheid een agentschap of filiaal op te richten. Dit betekent mijns inziens dat een dochtermaatschappij normaliter geen filiaal kan zijn.

259. HR 13 oktober 1954, reeds aangehaald.

## 6.6 Samenvattend

In dit hoofdstuk is de invulling van woon- en vestigingsplaatsbegrippen in het civiele recht, het VW EU en de directe belastingen aan de orde gekomen. Daarbij heeft de vraag centraal gestaan welke aanwijzingen uit deze rechtsgebieden volgen voor de invulling van de vestigingsplaatsbegrippen in de btw. In de vorige paragraaf zijn tevens alle rechtsgebieden met elkaar vergeleken door middel van een schematisch overzicht en een aantal conclusies besproken die uit dit overzicht zijn getrokken. In deze laatste paragraaf van dit hoofdstuk zal kort een samenvatting worden gegeven van de aanwijzingen die uit het civiele, Europese en directe belastingrecht volgen voor de invulling van de vestigingsplaatsvormen in de btw.

### 6.6.1 *Het civiele recht*

Naar aanleiding van Planzer Luxembourg<sup>260</sup> kan de wijze waarop de woonstede van een natuurlijk persoon in het civiele recht wordt vastgesteld eveneens voor de omzetbelasting relevant zijn. De invulling van het begrip werkelijke verblijfplaats in het civiele recht kan daarnaast aanwijzingen geven voor de invulling van het begrip gebruikelijke verblijfplaats in de omzetbelasting. Net als in het civiele recht kan de vraag worden gesteld of de gebruikelijke verblijfplaats in de omzetbelasting pas aan de orde komt indien een persoon waar dan ook ter wereld geen zetel van bedrijfsuitoefening heeft of dat bijvoorbeeld een buiten de Unie gevestigde dienstverrichter wel een gebruikelijke verblijfplaats binnen de Unie kan hebben. De woorden 'bij gebreke van' lijken op het eerste te duiden.

De in het civiele recht van belang zijnde uiterlijke schijn zou mogelijk ook in de omzetbelasting kunnen worden toegepast wanneer de vestigingsplaats van een ander dan de dienstverrichter zelf moet worden vastgesteld. Een ondernemer kan dan wanneer hij prestaties afneemt op een bepaalde plaats een vestigingsplaats hebben (omdat degene die diensten aan hem verricht moet vaststellen waar hij is gevestigd bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)), terwijl hij op diezelfde plaats wanneer hij prestaties verricht geen vestigingsplaats heeft.

De zaak Schotte-Rothschild<sup>261</sup> kan inzicht bieden in de vraag wanneer een juridisch onafhankelijke vennootschap een vaste inrichting van een andere vennootschap kan vormen, zoals die voor de omzetbelasting aan de orde is gekomen in de zaak DFDS.<sup>262</sup>

260. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

261. HvJ Schotte-Rothschild, reeds aangehaald.

262. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

### 6.6.2 *Het VW EU*

Naar aanleiding van de beschouwing over de vestigingsplaats in het VW EU kan de vraag worden gesteld of een vaste inrichting in de omzetbelasting ook voor onbepaalde tijd moet worden opgezet om als vaste inrichting te kunnen worden aangemerkt. Ook kan de vraag worden gesteld of de door het Hof van Justitie in de zaak Gebhard<sup>263</sup> genoemde criteria duur van de dienst, frequentie, periodiciteit of continuïteit van belang zijn voor de invulling van het duurzaamheidscriterium in de btw.

### 6.6.3 *De directe belastingen*

Na de zaak Planzer Luxembourg<sup>264</sup> kan de wijze waarop de woonplaats van een natuurlijk persoon en de vestigingsplaats van een lichaam in de directe belastingen wordt vastgesteld eveneens voor de omzetbelasting relevant zijn. De vraag naar wanneer iemand voor de directe belastingen geen woonplaats heeft, kan interessant zijn voor de invulling van de vestigingsplaatsvorm gebruikelijke verblijfplaats in de omzetbelasting.

Van een vaste inrichting kan sprake zijn wanneer iemand gebruikmaakt van een plaats op de markt of een bepaald gedeelte in een onroerende zaak. Ook kan sprake zijn van een vaste inrichting wanneer gebruik mag worden gemaakt van een ruimte in het gebouw van een ander. De vraag is of dit ook voor de omzetbelasting zou moeten gelden. Dit is bijvoorbeeld relevant voor de vraag of geplaatste automaten in een gebouw van een ander of het gebruikmaken van een kantoorruimte in een gebouw van een ander door iemand die interim-management verzorgt als vaste inrichting kan worden aangemerkt. De aanwezigheid van personeel is niet altijd vereist voor het bestaan van een vaste inrichting in de directe belastingen. Voor de vraag of de exploitatie van automaten leidt tot een vaste inrichting in de omzetbelasting is dit eveneens relevant. Verscheidene inrichtingen die gezamenlijk een activiteit uitoefenen die niet die geografisch en organisatorisch gescheiden zijn, kunnen gezamenlijk een vaste inrichting vormen. De vraag is of in de omzetbelasting verscheidene inrichtingen vanuit dit perspectief ook een vaste inrichting kunnen vormen.

In de directe belastingen kan als niet steeds gebruik wordt gemaakt van de exact zelfde locatie, maar steeds van een verschillend kantoor in een zogenaamd 'office hotel' sprake zijn van een vaste inrichting. Ook voor de omzetbelasting kan de vraag worden gesteld of in een dergelijk geval sprake kan zijn van een vaste inrichting of dat sprake moet zijn van een vaste verbondenheid met een specifiek geografisch punt. Een bestaansperiode van zes maanden is over het algemeen

263. HvJ Gebhard, reeds aangehaald.

264. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

onvoldoende om een vaste inrichting aan te nemen. Achttien maanden is over het algemeen wel voldoende. De vraag is of ook in de omzetbelasting een bepaalde tijdseis moet worden gesteld voor het bestaan van een vaste inrichting.

De invulling van het begrip vaste vertegenwoordiger in de directe belastingen kan inzicht geven in de zaak DFDS.<sup>265</sup>

265. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

### DEEL III

## De invulling van de vier vestigingsplaatsvormen, zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woon- en gebruikelijke verblijfplaats in de omzetbelasting

In deel II is aandacht besteed aan de invulling van de woon- en vestigingsplaats in het positieve recht. Hoewel het accent ook in dat deel heeft gelegen op de omzetbelasting, wordt in dit deel nog meer specifiek ingegaan op de invulling van de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woon- en gebruikelijke verblijfplaats – en wordt een antwoord gezocht op de daarover in deel II gerezen vragen. Bij deze invulling en de beantwoording van de vragen wordt het in deel II besproken positieve recht in verband gebracht met de in deel I besproken uitgangspunten die aan de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting ten grondslag liggen. In deel III zal worden ingegaan op:

- De invulling van de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening voor belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen, zowel vanuit de door het Hof van Justitie in de zaak Planzer Luxembourg<sup>1</sup> voorgestelde uitleg als de uit de in paragraaf 4.2 besproken richtlijn(voorstellen) volgende aanknoping bij de werkelijke bedrijfsuitoefening.
- De invulling van de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting zoals dit in de in paragraaf 4.3.2 en 5.3.2 besproken jurisprudentie aan de orde is gekomen.
- De vraag of een passieve vestiging van een belastingplichtige als vaste inrichting kan worden aangemerkt.
- De vraag of een niet-belastingplichtige een vaste inrichting kan hebben.
- Het begin en einde van een vaste inrichting.
- De toerekening van een prestatie aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting bij toepassing van zowel art. 44 als art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010).
- De toepassing van de verleggingsregeling en in het bijzonder art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010).

1. HvJ 19 april 2009, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

- De invulling van de vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats.
- De wijze waarop kan worden omgegaan met de situatie waarin bij de dienstverrichter de schijn is gewekt dat sprake is van een vestiging van de afnemer in een ander land dan zijn eigen land.

In hoofdstuk 7 zal aandacht worden besteed aan de woon- en vestigingsplaats van de dienstverrichter. Vervolgens worden zij in hoofdstuk 8 vanuit het oogpunt van de afnemer opnieuw in ogenschouw genomen.

## HOOFDSTUK 7

# De vestigingsplaats van de dienstverrichter

### 7.1 Inleiding

In deel II is in de hoofdstukken 4 en 5 uiteengezet op welke wijze de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats – in de Europese regelgeving en jurisprudentie respectievelijk de Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie worden ingevuld. Deze wet- en regelgeving en jurisprudentie moeten worden gezien als het positieve recht, het samenstel van de geldende wet- en regelgeving en de geldende uitleg daarvan (zie paragraaf 1.3). In deel III zullen de vier vestigingsplaatsvormen nader onder de loep worden genomen. Daarbij wordt allereerst aandacht besteed aan de invulling van het positieve recht. Op deze wijze wordt getracht een bruikbare handreiking voor de praktijk te geven voor het gebruik van de vier vestigingsplaatsvormen bij de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. In de tweede plaats vindt een kritische reflectie plaats op dit positieve recht en wordt gezocht naar wenselijk recht. Onder wenselijk recht versta ik daarbij het recht dat afwijkt van het positieve recht zoals dit voortvloeit uit wet- en regelgeving en jurisprudentie. Naast wenselijk recht is er ook een wenselijke invulling van het positieve recht. Het gaat dan om situaties waar het positieve recht onduidelijk of onvolledig is, bijvoorbeeld omdat over een bepaalde situatie nog geen uitleg in de jurisprudentie heeft plaatsgevonden. Zowel bij de zoektocht naar het wenselijke recht als de wenselijke invulling van het positieve recht spelen de in hoofdstuk 3 uiteengezette uitgangspunten bij de verdeling van heffingsbevoegdheden een belangrijke rol. Ook wordt gebruik gemaakt van de in hoofdstuk 6 besproken invulling van de woon- en vestigingsplaats in het civiele recht, het VW EU en de directe belastingen.

In de tijd waarin de besproken jurisprudentie tot stand is gekomen onder de wet- en regelgeving zoals die tot 1 januari 2010 gold, was het bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst meestal van belang waar de dienstverrichter was gevestigd.<sup>1</sup> De in de hoofdstukken 4 en 5 besproken jurisprudentie en

1. Art. 56 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009) knoopte aan bij de vestigingsplaats van de afnemer en vormde een uitzondering op deze regeling.



wet- en regelgeving zoals die tot 1 januari 2010 gold moet dan ook worden benaderd met inachtneming daarvan. Daarnaast heb ik in paragraaf 3.2 geconstateerd dat door het recht op aftrek van voorbelasting de plaats waar transacties tussen ondernemers zijn belast minder relevant is dan de plaats waar transacties tussen ondernemers en consumenten zijn belast. Bij transacties tussen ondernemers en consumenten komt de btw bij de afnemer niet voor aftrek in aanmerking, waardoor deze daadwerkelijk toekomt aan het land dat over de desbetreffende prestatie btw mag heffen. Juist bij diensten aan consumenten is de hoofdregel voor de plaats van dienst gelijk gebleven en vindt heffing op grond van de hoofdregel plaats in het land waar de dienstverrichter is gevestigd. In hoofdstuk 7 zal daarom allereerst worden ingegaan op de vraag hoe de vestigingsplaats van de dienstverrichter moet worden bepaald. In hoofdstuk 8 komt de vestigingsplaats van de afnemer aan de orde.

Zoals zojuist aangegeven is de vestigingsplaats van de dienstverrichter sinds 1 januari 2010 alleen nog van belang voor de btw-heffing over diensten aan consumenten, de zogenaamde business-to-consumer- of b-2-c-diensten. In hoofdstuk 7 zal daarom de nadruk liggen op aan consumenten verrichte diensten. Diensten aan consumenten zijn op basis van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in het land waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Wordt de dienst echter verricht vanuit een vaste inrichting op een andere plaats dan waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd dan vindt heffing plaats in het land waar de vaste inrichting zich bevindt. De belastingautoriteiten moeten op basis van deze twee keuzemogelijkheden bepalen welke plaats het meest nuttig is om de dienst te belasten.<sup>2</sup> Na een nadere bespreking van de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting in respectievelijk paragraaf 7.2 en 7.3 zal in paragraaf 7.4 worden ingegaan op de toerekening van heffingsbevoegdheid aan het land van de zetel van bedrijfsuitoefening of het land waar een vaste inrichting is gevestigd bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Ook bij toepassing van de verleggingsregeling is in verband met art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van belang aan welke vestiging een dienst kan worden toegerekend. In paragraaf 7.5 wordt daarom een uitstapje gemaakt naar de verleggingsregeling. Bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting wordt heffing toegewezen aan het land waar de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstverrichter is. Deze twee vestigingsplaatsvormen zijn te beschouwen als een vangnet. Er moet naar worden gestreefd altijd een vestigingsplaats van de dienstverrichter aan te wijzen. Anders kunnen zich situaties van niet-heffing voordoen die ongewenst worden geacht. Aan de vestigingsplaatsvormen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats wordt in paragraaf 7.6 aandacht besteed. In paragraaf 7.7 wordt

2. HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (Berkholz), r.o. 17.

ingegaan op wenselijk recht, het van het positieve recht afwijkende recht. In paragraaf 7.8 volgt een samenvattende conclusie.

## 7.2 De zetel van bedrijfsuitoefening

### 7.2.1 Inleiding

In de zaak Planzer Luxembourg<sup>3</sup> heeft het Hof van Justitie bepaald dat de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Hoewel het in Planzer Luxembourg gaat om het begrip zetel van bedrijfsuitoefening van art. 1 Achtste Richtlijn (inmiddels vervangen door Richtlijn 2008/9/EG) moet er van worden uitgegaan dat dit begrip bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst hetzelfde moet worden uitgelegd. In de eerste plaats omdat het niet voor de hand ligt een verschillende betekenis toe te kennen aan een begrip dat zowel in de btw-richtlijn als de Achtste Richtlijn wordt gebruikt die op dat moment beide onderdeel waren van het gemeenschappelijk btw-stelsel. Tussen de regels voor de plaats van dienst en art. 1 Achtste Richtlijn (thans art. 1 Richtlijn 2008/9/EG) is mijns inziens in de tweede plaats een zekere samenhang te onderkennen. Op grond van art. 1 Achtste Richtlijn kunnen ondernemers btw in een lidstaat terugvragen als zij kort gezegd 1) in die lidstaat niet hun zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting hebben gevestigd en 2) geen belasting moeten voldoen in die lidstaat vanwege verrichte belaste prestaties. Als de begrippen zetel van bedrijfsuitoefening uit de regels voor de plaats van dienst in de btw-richtlijn en art. 1 Achtste Richtlijn verschillend moeten worden uitgelegd dan kan zich de situatie voordoen dat een ondernemer geen zetel van bedrijfsuitoefening in bijvoorbeeld Nederland heeft voor toepassing van de regels voor de plaats van dienst, maar wel voor de toepassing van de Achtste Richtlijn. Dat betekent dat deze ondernemer geen btw kan terugvragen in Nederland op basis van de Achtste Richtlijn. Op grond van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn zijn diensten echter niet belast in Nederland en heeft hij in beginsel<sup>4</sup> dus geen aangifteplicht in Nederland. Hij kan de btw dan ook niet in een binnenlandse aangifte in aftrek brengen.

Om te bepalen waar de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van een vennootschap worden genomen en waar de centrale

3. HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

4. De ondernemer kan ook diensten verrichten waarover heffing in Nederland om andere redenen plaatsvindt, bijvoorbeeld omdat art. 53 of 55 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van toepassing is.

bestuurstaken ervan worden uitgeoefend, noemt het Hof van Justitie vier belangrijkste factoren, te weten:

1. De statutaire vestiging.
2. De plaats van het centrale bestuur.
3. De plaats waar de bestuurders vergaderen.
4. De plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald.

Andere door het Hof genoemde elementen om te bepalen waar een ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, zijn:

- a. De woonplaats van de hoofdbestuurders.
- b. De plaats waar de aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden.
- c. De plaats waar de administratie wordt gevoerd.
- d. De plaats waar de financiële maar vooral bankzaken worden geregeld.

Een fictieve vestiging, zoals een 'brievenbusmaatschappij' of een 'schijnvennootschap' kan niet worden aangemerkt als zetel van bedrijfsuitoefening naar het oordeel van het Hof.

De acht door het Hof genoemde factoren kunnen, met uitzondering van de plaats waar aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden, onverkort worden toegepast op andere rechtspersonen volgens Nederlands recht dan vennootschappen. Ook zij hebben een bestuur, een statutaire vestiging, een administratie en hebben financiële en bankzaken die moeten worden geregeld. Bij rechtspersonen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, maar wel leden, kan in plaats van de plaats waar de aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden de plaats waar de ledenvergaderingen worden gehouden als relevante factor worden gezien. Bij personenvennootschappen en andere samenwerkingsverbanden en door natuurlijk personen gedreven ondernemingen kunnen de acht factoren niet onverkort worden toegepast. Zij hebben een andere juridische vormgeving. Aan de hand van de zaak Planzer Luxembourg zal in de paragrafen 7.2.2 en 7.2.3 worden ingegaan op de vraag hoe de zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon moet worden bepaald. De zetel van bedrijfsuitoefening van personenvennootschappen en andere samenwerkingsverbanden en van door natuurlijke personen gedreven ondernemingen komt aan de orde in paragraaf 7.2.4 respectievelijk 7.2.5.

Op grond van art. 11 btw-richtlijn kunnen lidstaten personen die op het grondgebied van hun lidstaat zijn gevestigd als één belastingplichtige aanmerken, een zogenaamde fiscale eenheid. In Nederland is deze regeling opgenomen in art. 7, vierde lid, Wet OB 1968. Omdat de personen op grond van art. 11 btw-richtlijn op het grondgebied van een lidstaat moeten zijn gevestigd, lijkt het buiten discussie te staan dat de fiscale eenheid als belastingplichtige dan in Nederland is gevestigd. De Hoge Raad heeft echter geoordeeld dat een buitenlandse ondernemer met een vaste inrichting in

Nederland als geheel, dus inclusief de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening, onderdeel kan uitmaken van de fiscale eenheid.<sup>5</sup> Met name wanneer deze buitenlandse ondernemer aan het hoofd van het desbetreffende Nederlandse deel van het concern staat en dus ook in feite de leiding heeft over dit deel van het concern kan de vraag worden gesteld of de fiscale eenheid nog wel in Nederland is gevestigd. In paragraaf 7.2.6 zal hier nader op worden ingegaan. In de paragrafen 7.2.2 tot en met 7.2.6 wordt een handreiking gegeven voor de praktijk over hoe moet worden vastgesteld waar een ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Het gaat hier dus om de invulling van het positieve recht.

### 7.2.2 De zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon

Naar het oordeel van het Hof van Justitie is de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap de plaats waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Wanneer we naar deze definitie kijken dan valt op dat het Hof spreekt van de algemene leiding en centrale bestuurstaken van de *vennootschap* en niet van de algemene leiding en centrale bestuurstaken van de *onderneming* van de vennootschap. Ook in de directe belastingen is dit onderscheid van belang wanneer op grond van art. 4 AWR de vestigingsplaats van een lichaam wordt vastgesteld.<sup>6</sup> Om vast te stellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon voor de omzetbelasting is gevestigd, moet dus worden gekeken waar de algemene leiding en centrale bestuurstaken van de rechtspersoon worden uitgeoefend. Het bestuur van een rechtspersoon zal naar mijn mening echter altijd in enige mate het beleid van de door de vennootschap gedreven onderneming bepalen, zodat de plaats waar algemene leiding wordt gegeven aan die onderneming toch van belang kan zijn om vast te stellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een ondernemer is gevestigd. Het voeren van dagelijkse leiding over de gedreven onderneming is geen bestuurstaak.

Het Hof van Justitie noemt het voeren van algemene leiding en het uitoefenen van centrale bestuurstaken naast elkaar in zijn definitie van de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap. Bij de belangrijkste factoren om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd noemt het Hof de plaats van het centrale bestuur en

5. HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

6. J. Hoogendoorn, De zetel(s) van vennootschappen, in: *Fantasie en durf*. Bundel ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van Fed fiscaal weekblad, Deventer, Uitgeverij FED, 1991, blz. 58.

de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald als twee afzonderlijke factoren. Het uitvoeren van algemene leiding en het vormen van algemeen beleid vormen mijns inziens een onderdeel van de centrale bestuurstaken van een vennootschap. Het feit dat het voeren van algemene leiding en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt gevormd afzonderlijk worden genoemd, zou er wel eens op kunnen duiden dat het van meer doorslaggevend belang is om vast te stellen waar het algemene beleid wordt gevormd en de algemene leiding wordt uitgeoefend dan waar de overige centrale bestuurstaken worden uitgeoefend. Art. 14, tweede lid, voorstel herschikking btw-verordening geeft aan dat de plaats waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding worden genomen doorslaggevend is als niet op basis van de vier door het Hof als belangrijkste aangeduide omstandigheden kan worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd.

Als centrale bestuurstaken van een rechtspersoon, mede omvattende het voeren van algemene leiding en het vormen van algemeen beleid, kunnen mijns inziens worden aangemerkt:

1. Het nemen van beslissingen over grote investeringen, zoals de aankoop van een nieuw bedrijfspand.
2. Het nemen van beslissingen over het doen van investeringen in andere bedrijven, zoals het aan- of juist verkopen van een deelneming of dochtermaatschappij, het overnemen van een ander bedrijf of juist het afstoten van een deel van de gedreven onderneming, het opzetten van een filiaal of juist het sluiten van een filiaal.
3. Het nemen van belangrijke financiële beslissingen, zoals het aangaan of verstrekken van leningen.
4. Het opstellen van een begroting.
5. Het bepalen en uitzetten van de algemene lijnen voor wat betreft de te voeren marktstrategie, waaronder productontwikkeling, marketing en reclame en het bepalen van het afzetgebied en de doelgroep qua klanten.
6. Het nemen van besluiten over bijvoorbeeld beursgang en uitbreiding van het aandelenkapitaal of ledenbestand. Het nemen van beslissingen over fusies of splitsingen.
7. Het uitzetten van een raamwerk of richtlijnen op het gebied van bijvoorbeeld in- en verkoop of klachtenafhandeling.
8. Het nemen van beslissingen over juridische procedures en bijvoorbeeld beslissingen over belastingaanslagen en bezwaarprocedures.
9. Het goedkeuren van de jaarrekening en andere financiële cijfers.
10. Het beslissen over het uitkeren van dividend aan de aandeelhouders en het vaststellen van de hoogte hiervan bij een rechtspersoon met een in aandelen verdeeld kapitaal.
11. Het beslissen over het aannemen van personeel op bepaalde hooggeplaatste functies.

De volgende activiteiten moeten mijns inziens worden gezien als het geven van dagelijkse leiding aan de onderneming en kunnen dus niet als centrale bestuurstaken worden beschouwd:

- a. Het nemen van beslissingen over de dagelijkse in- en verkoop in het algemeen, zoals het bepalen van lokale marktstrategie of het uitzetten van lokale richtlijnen op basis van de door het bestuur uitgezette strategie en/of richtlijnen.
- b. Het nemen van beslissingen over de wijze van uitvoering van de contracten met afnemers.
- c. Het dagelijks sturen van het productie- en verkoopproces.
- d. Het nemen van beslissingen over minder grote investeringen.
- e. Het nemen van beslissingen over het sluiten van contracten met afnemers.
- f. De afwikkeling van klachten of fiscale geschillen met een minder groot belang die rechtstreeks betrekking hebben op de uitgevoerde ondernemersactiviteiten.
- g. Het aannemen van personeel op lager geplaatste functies.
- h. Het voeren van een administratie voor de op de desbetreffende locatie gedreven onderneming.

In beginsel moet worden aangenomen dat de aangestelde bestuurders het bestuur van de vennootschap vormen en moet worden nagegaan waar zij hun werkzaamheden verrichten.<sup>7</sup> Indien een of meer anderen dan die aangestelde bestuurders een beslissende invloed hebben op alle of het grootste deel van de hiervoor genoemde centrale bestuurstaken, zal kunnen worden gesteld dat die anderen het centrale bestuur en/of de algemene leiding van de vennootschap vormen. Hebben zij een beslissende invloed op slechts een aantal van de genoemde bestuurstaken dan zullen zij wellicht kunnen worden geacht mede de centrale bestuurstaken en voornaamste beslissingen van algemene leiding van de vennootschap uit te oefenen. De plaats waar zij hun werkzaamheden uitoefenen wordt dan ook relevant voor het bepalen van de plaats waar de zetel van de bedrijfsuitoefening is gevestigd. Met Rechtbank Arnhem ben ik van mening dat de concernleiding of aandeelhouder(s) niet als het bestuur van de onderliggende vennootschappen kunnen worden gezien, tenzij zij zodanig het bestuur over deze vennootschap voeren dat de centrale bestuurstaken in feite niet meer door het eigen bestuur van de vennootschappen worden uitgevoerd.<sup>8,9</sup> In beginsel moet ook worden aangenomen dat elk van de bestuurders gelijke zeggenschap heeft en dat het feit dat één van de bestuurders van een vennootschap, bijvoorbeeld in Nederland woont en/of werkzaam is, niet met zich brengt dat de vennootschap in Nederland is gevestigd. Slechts als uit de feitelijke situatie blijkt dat de desbetreffende bestuurder in zijn eentje het

7. Zie in de directe belastingen HR 23 september 1992, nr. 27 293, BNB 1993/193.

8. Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, nr. 06/0331, VN 2008/5.21.

9. Voor een benadering van dit punt in de directe belastingen zij verwezen naar paragraaf 4.4.3.

bestuur over de vennootschap uitoefent en dat de anderen slechts op papier bestuurder zijn, is van belang vanuit welk land deze feitelijk enige bestuurder opereert.<sup>10</sup> De deskundigheid van de bestuurder en het hem ondersteunende personeel kan van belang zijn wanneer moet worden bekeken of het formele bestuur wel het echte bestuur van de rechtspersoon is en of een of meer personen wellicht slechts bestuurder op papier zijn.<sup>11</sup>

Wanneer moet worden vastgesteld waar een vennootschap zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd moet worden nagegaan waar de *voornaamste* beslissingen van algemene leiding van de rechtspersoon worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. In principe is de toevoeging van het woord 'voornaamste' overbodig. Met de zetel van bedrijfsuitoefening wordt namelijk geduid op een bepaalde plaats. De zetel van bedrijfsuitoefening kan niet verscheidene plaatsen omvatten. Als op verschillende plaatsen beslissingen van algemene leiding worden genomen en centrale bestuurstaken van de rechtspersoon worden uitgeoefend, zal moeten worden bepaald welke plaats dan als zetel van bedrijfsuitoefening heeft te gelden. Mijns inziens moet dit worden bepaald door te kijken naar de zwaarte van de genomen beslissingen en uitgevoerde taken voor de vennootschap en de hoeveelheid beslissingen en bestuurstaken. De toevoeging 'voornaamste' voorkomt echter discussie tussen lidstaten en dus dubbele belastingheffing als bijvoorbeeld in de ene lidstaat incidenteel een bestuursvergadering wordt gehouden, terwijl het overgrote deel van de beslissingen van algemene leiding en bestuurstaken in een andere lidstaat plaatsvinden. Eerstgenoemde lidstaat kan zich door het woord 'voornaamste' nooit op het standpunt stellen dat de desbetreffende belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening in zijn land heeft gevestigd.

Het Hof van Justitie noemt vier belangrijkste factoren om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd, te weten: de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Daarnaast noemt het Hof een viertal elementen waarmee ook rekening kan worden gehouden. Dit zijn: de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie wordt gevoerd en de plaats waar de financiële maar vooral bankzaken worden geregeld. De opsomming van het Hof is niet limitatief. Het Hof stelt namelijk dat rekening moet worden gehouden met tal van factoren en dat ook andere elementen in aanmerking kunnen komen *zoals*

10. Aldus ook: Rechtbank Den Haag 22 juli 2009, nr. AWB 6/7867 OB t/m AWB 6/7874 OB, AWB 96/7876 OB, AWB 06/7878 OB, AWB 06/7879 OB, AWB 06/7881 OB, AWB 06/7882 OB en AWB 06/7884 OB, VN 2010/3.23.

11. Ook in de directe belastingen is dit van belang, zie paragraaf 6.4.3.

de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar de aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie wordt gevoerd en de plaats waar financiële, maar vooral bankzaken worden geregeld (cursivering MM). Er zijn dus ook nog andere elementen dan de door het Hof van Justitie genoemde waarmee rekening zou kunnen worden gehouden. Deze factoren zijn echter niet de belangrijkste in de ogen van het Hof. Hierna zal achtereenvolgens worden ingegaan op de door het Hof als belangrijkste aangeduide factoren, de door het Hof genoemde viertal elementen waarmee ook rekening kan worden gehouden en mogelijk andere relevante factoren. Opvallend is overigens dat art. 14, tweede lid, voorstel herschikking btw-verordening alleen de vier belangrijkste omstandigheden noemt om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Indien op basis van deze omstandigheden niet met zekerheid kan worden vastgesteld waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, is de plaats waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding worden genomen bepalend. Omdat in het voorstel herschikking btw-verordening wel de vier belangrijkste omstandigheden uit Planzer Luxembourg worden genoemd vraag ik me af of de communautaire wetgever wel bewust van de invulling van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening zoals het Hof van Justitie dit heeft gegeven, heeft willen afwijken.

#### *De statutaire zetel*

Rechtspersonen zijn in het Nederlandse rechtstelsel niet verplicht om hun bestuur uit te oefenen vanuit dezelfde plaats of hetzelfde land als waar zij hun statutaire zetel hebben gevestigd. De statutaire zetel hoeft dus niet samen te vallen met de plaats waar het bestuur wordt uitgeoefend. In paragraaf 6.3.2 is gebleken dat dit in meer landen van de Europese Unie het geval is. Voor rechtspersonen die naar het recht van dergelijke landen zijn opgericht, zou de statutaire zetel naar mijn mening geen belangrijke factor mogen zijn om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd. Er zijn echter ook landen waar rechtspersonen verplicht zijn statutaire zetel en hoofdbestuur in het land te behouden (zie inleiding deel II). Ook bij de Europese rechtsvormen Societas Europea of Europese naamloze vennootschap (de SE) en de Europese Coöperatieve vennootschap (de SCE) is dit het geval. Zij zijn namelijk verplicht om hun statutaire zetel en hoofdbestuur in dezelfde EU-lidstaat te hebben.<sup>12</sup> Hoewel het begrip zetel van bedrijfsuitoefening een communautair begrip is en steeds op zijn eigen merites zal moeten worden beoordeeld, zullen hoofdbestuur en zetel van bedrijfsuitoefening over

12. Art. 7 Verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad van 8 oktober 2001 betreffende het statuut van de Europese Vennootschap, PbEG 2001, L 294, blz. 1 e.v. en art. 6 Verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad van 22 juli 2003 betreffende het statuut voor een Europese Coöperatieve Vennootschap, Pb EG 2003, L 207, blz. 1 e.v.



het algemeen op dezelfde plaats zijn gevestigd.<sup>13</sup> In landen die uitgaan van de gedachte dat hoofdbestuur in hun land moet worden behouden en bij de SE en SCE kan de statutaire zetel daarom wel van belang zijn om te bepalen waar de rechtspersoon zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

De statutaire zetel zou voor die landen waarin men zonder gevolgen het hoofdbestuur naar het buitenland kan verplaatsen uitermate geschikt zijn om als woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een rechtspersoon te kunnen worden gezien. Indien niet op basis van andere factoren kan worden vastgesteld waar een rechtspersoon zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, kan worden teruggevallen op meer formele criteria waarvan de statutaire zetel er een is. Waar de statutaire zetel van een rechtspersoon is gevestigd kan op eenvoudige wijze worden vastgesteld door simpelweg de statuten van de desbetreffende rechtspersoon te raadplegen. Vanuit dit oogpunt en ter bevordering van de rechtszekerheid wordt in het civiele recht bij rechtspersonen gekozen voor de statutaire zetel als vestigingsplaats (paragraaf 6.2.3). De statutaire zetel van de rechtspersoon is echter ook in het civiele recht niet de enige relevante vestigingsplaats. Op grond van art. 1:14 BW heeft een rechtspersoon een tweede woonstede op de plaats waar hij feitelijk is gevestigd (paragraaf 6.2.3). In de directe belastingen is de statutaire zetel één van de relevante omstandigheden om vast te stellen waar een lichaam is gevestigd (paragraaf 6.4.3). De directe belastingen kennen echter, in tegenstelling tot de omzetbelasting, geen vangnet in de vorm van de woon- en gebruikelijke verblijfplaats.

#### *De plaats van het centrale bestuur*

De plaats van het centrale bestuur levert als factor als zodanig niet meer duidelijkheid over de wijze waarop de zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon moet worden bepaald. Uit de door het Hof van Justitie gegeven definitie blijkt immers al dat de plaats moet worden vastgesteld waar de centrale bestuurstaken van de rechtspersoon worden uitgeoefend. Het Hof geeft hiermee dus geen nadere toelichting. Als bestuurders van de rechtspersoon gelden in beginsel de formele bestuurders. In principe moet eveneens worden uitgegaan van een gelijke mate van zeggenschap van de bestuurders. Dat betekent dat als er verscheidene formele bestuurders zijn, zal moeten worden bekeken waar zij hun centrale bestuurstaken uitoefenen. Oefenen zij deze activiteiten gezamenlijk uit vanuit één kantoor dan moet dit kantoor

13. De Memorie van Toelichting van de uitvoeringswet van de Societas Europea stelt bijvoorbeeld: "Het begrip <<hoofdbestuur>> is ontleend aan art. 48 EG-Verdrag (thans: art. 54 VW EU (MM)). Het wordt door de verordening niet nader ingevuld. Van belang is vanuit welke staat de vennootschap wordt aangestuurd. Dit vereist een interpretatie van feitelijke omstandigheden. Wanneer het bestuur van de vennootschap zijn bestuursvergaderingen houdt in Nederland en de algemene vergadering in Nederland wordt georganiseerd, is aannemelijk dat het hoofdbestuur zich in Nederland bevindt." Kamer II, vergaderjaar 2003-2004, 29 309, nr. 3 (MvT), blz. 7.

mijns inziens geacht worden de zetel van bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon te zijn. Indien de bestuurders niet allen dagelijks fysiek vanuit één kantoor opereren, maar op dit kantoor wel het bestuur ondersteunend personeel aanwezig is dat de bestuursbeslissingen uitvoert en communiceert met ander personeel dan moet mijns inziens nog steeds dit kantoor als zetel van bedrijfsuitoefening worden aangemerkt. Het kantoor is te beschouwen als hoofdkantoor, de plaats van waaruit de centrale bestuurstaken worden uitgevoerd, zij het dat de bestuurders daar niet fysiek dagelijks allen aanwezig zijn. Als de bestuurders echter niet of incidenteel aanwezig zijn op dit kantoor en structureel vergaderen in een ander land dan is de zetel van bedrijfsuitoefening mijns inziens in dit andere land gevestigd. De plaats waar de bestuurders vergaderen is dan de plaats waar de bestuurders samenkomen om in gemeenschappelijk overleg het algemene beleid te bepalen en de centrale bestuurstaken uit te oefenen, zij het dat de uitvoering daarvan door iedere bestuurder in eigen land kan plaatsvinden.

#### *De plaats waar de bestuurders vergaderen*

De plaats waar de bestuurders vergaderen is van belang, omdat zij op die plaats overleggen over de te nemen bestuursbeslissingen en het algemene beleid van de rechtspersoon bepalen. Vaak zal de plaats waar de bestuursvergaderingen worden gehouden dezelfde zijn als de plaats van het centrale bestuur en de hierna te bespreken plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Als alle of het merendeel van de bestuurders op of vanuit hetzelfde hoofdkantoor werken, moet naar mijn mening dit hoofdkantoor worden aangemerkt als de zetel van bedrijfsuitoefening ook als elders wordt vergaderd. Vanuit een dergelijk hoofdkantoor vindt de daadwerkelijke uitvoering van de centrale bestuurstaken en de algemene leiding plaats. De vergaderingen zijn slechts onderdeel van de uitvoering van dit centrale bestuur, hoewel tijdens dergelijke vergaderingen vaak door de bestuurders gezamenlijk beslissingen worden genomen. Als de bestuurders echter niet of incidenteel fysiek op het hoofdkantoor aanwezig zijn en zij structureel vergaderen in een ander land dan moet het centrale bestuur en de algemene leiding worden geacht vanuit dit andere land te worden uitgevoerd. Worden bestuursvergaderingen steeds op andere locaties in verschillende landen gehouden dan is de plaats waar de bestuursvergaderingen worden gehouden minder relevant om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de rechtspersoon is gevestigd. Het is mijns inziens dan pas relevant wanneer niet op basis van de woonplaats van de hoofdbestuurders een zetel van bedrijfsuitoefening is aan te wijzen (zie hierna onder het kopje woonplaats van de hoofdbestuurders). Ook dan kan de factor plaats waar de bestuurders vergaderen niet op zichzelf bepalend zijn. Dat zou betekenen dat een rechtspersoon een zetel van bedrijfsuitoefening in verscheidene landen kan hebben, in alle landen waar incidenteel wordt vergaderd. Dit zou leiden tot een ongewenste dubbele heffing. De plaats waar incidenteel vergaderingen worden gehouden zal daarom altijd samen

met andere factoren als de plaats waar de administratie wordt gevoerd, de plaats waar financiële en vooral bankzaken worden geregeld, de plaats waar aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden en ook de plaats waar zich een kantoor bevindt waar het bestuur ondersteunend personeel aanwezig is, moeten worden gezien.

*De plaats waar het algemene beleid wordt bepaald*

Hiervoor is al kort ingegaan op de vraag waarom de plaats waar het algemene beleid wordt bepaald als afzonderlijke factor wordt genoemd. Het bepalen van algemeen beleid vormt een van de centrale bestuursstaken van een rechtspersoon. Het feit dat deze factor afzonderlijk wordt genoemd, zou erop kunnen wijzen dat het Hof van Justitie het van groot belang acht op welke plaats dit beleid wordt bepaald. Dit is echter niet duidelijk op grond van de overwegingen van het Hof in de zaak Planzer Luxembourg. Voor de plaats waar het algemene beleid wordt bepaald geldt hetzelfde als voor de plaats van het centrale bestuur. Als de bestuurders op of vanuit één kantoor opereren, moet ervan uit worden gegaan dat dit kantoor de plaats is waar het algemeen beleid wordt bepaald.

*De woonplaats van de hoofdbestuurders*

De woonplaats van de hoofdbestuurders komt naar mijn mening pas aan bod als alle of het merendeel van de bestuurders niet op of vanuit hetzelfde hoofdkantoor werken en zij ook niet structureel op een bepaalde plaats vergaderen. Bij toepassing van de factor woonplaats van de hoofdbestuurders moet ervan worden uitgegaan dat elk van de bestuurders een gelijke mate van zeggenschap heeft. De woonplaats van één van de hoofdbestuurders kan dus niet bepalend zijn,<sup>14</sup> tenzij blijkt dat deze persoon in feite in zijn eentje het bestuur vormt en de anderen slechts op papier bestuurder zijn.

De vraag is of het in lijn is met het de gedachte achter de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd alleen op basis van de woonplaats van de hoofdbestuurders te bepalen. Met de zetel van bedrijfsuitoefening wordt mijns inziens namelijk één punt bedoeld of in ieder geval één gemeente. De hoofdbestuurders kunnen in verschillende landen of gemeenten woonachtig zijn. Indien het merendeel van de bestuurders in Nederland woont, heeft de vennootschap daarmee echter wel een zekere band met Nederland waarmee rekening moet worden gehouden. Bij voorkeur zou deze factor echter moeten worden gecombineerd met andere factoren die dan naar Nederland als land waar de zetel van

14. Rechtbank Den Haag 22 juli 2009, nr. AWB 6/7867 OB t/m AWB 6/7874 OB, AWB 96/7876 OB, AWB 06/7878 OB, AWB 06/7881 OB, AWB 06/7882 OB en AWB 06/7884 OB, reeds aangehaald.

bedrijfsuitoefening is gevestigd wijzen, bijvoorbeeld de plaats waar aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden of de plaats waar de administratie wordt gevoerd.

*De plaats waar aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden*

Bij rechtspersonen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, maar wel leden hebben, kan de plaats waar de ledenvergaderingen worden gehouden van belang zijn. De plaats waar de aandeelhouders- of ledenvergaderingen worden gehouden is naar mijn mening een factor die pas van belang is als geen sprake is van één hoofdkantoor vanuit waar de bestuurders opereren, niet structureel bestuursvergaderingen op een bepaalde locatie worden gehouden en de hoofdbestuurders in verschillende landen woonachtig zijn. Aandeelhouders of leden kunnen worden geacht in zekere mate bij te dragen aan het tot stand komen van het beleid van een vennootschap. Normaliter is het echter het bestuur dat dit beleid in overwegende mate bepaalt.

*De plaats waar de administratie wordt gevoerd*

Het voeren van de administratie zelf houdt naar mijn mening meer verband met de dagelijkse activiteiten van de door de rechtspersoon gedreven onderneming dan met de centrale bestuurstaken. Van alle transacties die de onderneming aangaat, moet dagelijks aantekening worden gemaakt. Het bestuur voert geen administratie, maar houdt daar alleen toezicht op. De plaats waar de administratie wordt gevoerd, is daarom als op zichzelf beschouwde factor naar mijn mening pas relevant als de bestuurders niet opereren vanuit één hoofdkantoor, niet structureel bestuursvergaderingen op een bepaalde locatie worden gehouden en de hoofdbestuurders in verschillende landen woonachtig zijn. Het voeren van de administratie is een overkoepelende taak. De vraag kan daarom worden gesteld of het Hof van Justitie van mening is dat de zetel van bedrijfsuitoefening ook een plaats is van waaruit overkoepelende activiteiten van de rechtspersoon worden uitgevoerd.

*De plaats waar financiële, maar vooral bankzaken worden geregeld*

Zoals hiervoor beschreven kan het aantrekken van kapitaal, in de vorm van een beursgang, aandelenemissie en het sluiten van een belangrijke lening als onderdeel van de centrale bestuurstak worden beschouwd. Het Hof van Justitie acht echter vooral het regelen van de bankzaken van belang. Het regelen van bankzaken, in de vorm van het zorgen voor betalingen en het ontvangen van inkomsten, behoort naar mijn mening echter, net als het voeren van de administratie, tot de dagelijkse activiteiten van de onderneming.

*Andere relevante factoren*

In de directe belastingen worden naast de hiervoor besproken factoren ook andere omstandigheden van belang geacht om te bepalen waar een lichaam is gevestigd in de zin van art. 4 AWR. De vestigingsplaats van een lichaam is de

plaats waar de werkelijke leiding van dit lichaam wordt uitgeoefend. In de omzetbelasting gaat het om de plaats waar de algemene leiding en de centrale bestuurstaken van een rechtspersoon worden uitgeoefend. Over het algemeen zal er daarom vanuit moeten worden gegaan dat een lichaam dat in Nederland is gevestigd op grond van art. 4 AWR ook in Nederland zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Dit betekent echter niet dat de vestigingsplaats van een lichaam in de zin van art. 4 AWR en de zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon altijd dezelfde zijn. Het begrip zetel van bedrijfsuitoefening is namelijk een communautair begrip met een eigen inhoud. Indien lidstaten zelf zouden mogen bepalen hoe moet worden vastgesteld waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, zou een rechtspersoon twee of juist geen zetel van bedrijfsuitoefening kunnen hebben. Dit leidt tot ongewenste dubbele heffing of niet-heffing. Er zal dus altijd bekeken moeten worden of een in Nederland gevestigd lichaam in de zin van art. 4 AWR zijn zetel van bedrijfsuitoefening ook in Nederland heeft en andersom.<sup>15</sup>

Van de in paragraaf 6.4.3 besproken omstandigheden om vast te stellen waar een lichaam is gevestigd in de zin van art. 4 AWR kunnen de volgende omstandigheden in de omzetbelasting mogelijk van belang zijn:

1. de woonplaats van de aandeelhouders;
2. recht van oprichting;
3. de vermelding van een adres op bepaalde stukken als belastingaanslagen, briefpapier en facturen.

#### *Ad 1*

Bij rechtspersonen die geen in aandelen verdeeld kapitaal hebben, maar wel leden hebben kan de plaats waar de leden wonen van belang zijn. Zoals hiervoor beschreven, hebben aandeelhouders en leden meestal een beperkte mate van invloed. Hun woonplaats is dan ook van minder belang wanneer moet worden vastgesteld waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd dan de woonplaats van de hoofdbestuurders. Ook is de woonplaats van de aandeelhouders en leden mijns inziens minder van belang dan de plaats waar de aandeelhoudersvergaderingen of ledenvergaderingen worden gehouden, net als de woonplaats van de hoofdbestuurders minder van belang is dan de plaats waar de bestuursvergaderingen worden gehouden. De plaats waar aandeelhouders- of ledenvergaderingen worden gehouden zal door het bestuur worden bepaald, terwijl de plaats waar de aandeelhouder of het lid woont door de aandeelhouder respectievelijk het lid zelf is bepaald.

15. Zie ook Redactie Vakstudienieuws, commentaar bij Rechtbank Den Haag 22 juli 2009, nr. AWB 6/7867 OB t/m AWB 6/7874 OB, AWB 96/7876 OB, AWB 06/7878 OB, AWB 06/7879 OB, AWB 06/7881 OB, AWB 06/7882 OB en AWB 06/7884 OB, VN 2010/3.23.

*Ad 2*

Voor het recht van oprichting geldt mijns inziens hetzelfde als voor de statutaire vestigingsplaats. De voornaamste beslissingen van algemene leiding van een rechtspersoon en de centrale bestuurstaken ervan hoeven niet te worden uitgeoefend in het land naar wiens recht de rechtspersoon is opgericht. Het recht van oprichting is meer geschikt als factor om te bepalen waar een rechtspersoon zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Rechtbank Arnhem vermeldt in zijn beslissing van 3 augustus 2007, opgenomen in VN 2008/5.21,<sup>16</sup> ook dat het recht van oprichting van ondergeschikt belang is.

*Ad 3*

De vermelding van een bepaald adres kan erop duiden dat een rechtspersoon in dat land zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Het gebruikte adres kan slechts een aanwijzing geven.<sup>17</sup> Het zal dan ook altijd in combinatie met andere genoemde factoren moeten worden toegepast. Het genoemde adres kan ook de plaats zijn waar de bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend. Met name op facturen zal dit het geval zijn. Het adres kan dan geen aanwijzing geven over waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. De plaats waar de bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend is hierbij, zoals hierna wordt besproken, niet van belang.

De plaats waar de bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend is bij toepassing van art. 4 AWR ook van belang. In de omzetbelasting is de plaats waar de bedrijfsactiviteiten plaatsvinden (de werkelijke bedrijfsuitoefening) in de ogen van het Hof van Justitie echter niet van belang. In de zaak Planzer Luxembourg merkt het Hof namelijk op dat één plaats zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting van een onderneming kan zijn. In art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) wordt gesproken van een vaste inrichting *op een andere plaats* dan die waar de ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd (cursivering MM). De vaste inrichting is juist een plaats van waaruit bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend, prestaties worden verricht. Als de vaste inrichting een plaats is van waaruit bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend en een belastingplichtige een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting op dezelfde plaats kan hebben dan kan ik niet anders concluderen dan dat de plaats waar bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend niet relevant is om vast te stellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Vooral bij rechtspersonen met minder omvangrijke activiteiten als stichtingen en verenigingen is het mogelijk dat een splitsing tussen de bestuurstaken en algemene leiding over de door de rechtspersoon gedreven onderneming enerzijds en de dagelijkse leiding over de ondernemersactiviteiten en de ondernemersactiviteiten zelf anderzijds, moeilijk te maken is.

16. Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, nr. 06/0331, reeds aangehaald.

17. Vgl. HR 7 januari 2005, nr. 39 386, BNB 2005/126.

In hoofdstuk 3 is bij de bespreking van de uitgangspunten die aan de regels voor de plaats van dienst ten grondslag liggen geconcludeerd dat toewijzing van btw-heffing aan het land waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt, het meest is gewenst (voor een schematisch overzicht zie paragraaf 3.8). In paragraaf 7.7, waarin aandacht is voor wenselijk recht, zal daarom worden besproken of de benadering van het Hof van Justitie waarin de plaats waar de bedrijfsactiviteiten worden uitgevoerd niet van belang is voor het vaststellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, wel juist/wenselijk is.

#### *Schematische weergave*

Schematisch zouden de hiervoor besproken factoren qua belangrijkheid als volgt kunnen worden weergegeven:<sup>18</sup>



18. A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, Deventer, Kluwer, 2008, blz. 21 onderkennen een andere volgorde voor wat betreft de vestigingsplaats van een lichaam in de zin van art. 4 AWR.

Indien op basis van de bovenste factor geen zetel van bedrijfsuitoefening kan worden vastgesteld dan wordt de tweede factor relevant en zo verder naar beneden. Uiteraard kunnen verscheidene factoren naar één land wijzen. Zo kunnen bijvoorbeeld bestuursvergaderingen worden gehouden op het kantoor van waaruit de bestuurders opereren. De bestuurders kunnen woonachtig zijn in het land waar structureel bestuursvergaderingen worden gehouden.

### 7.2.3 De zetel van bedrijfsuitoefening van houdster- en financieringsmaatschappijen

Over houdster- en financieringsmaatschappijen is in de btw veel te doen. Steeds komt de vraag op of hun activiteiten economische activiteiten zijn of juist niet.<sup>19</sup> Als zij niet als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt en ook geen btw-identificatienummer hebben is de plaats waar zij hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben gevestigd in principe niet van belang. Art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt voor hen niet, terwijl bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) de vestigingsplaats van de dienstverrichter en niet de afnemer van belang is. Op grond van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn diensten echter wel belast in het land van de afnemende houdster- en financieringsmaatschappij als zij niet als ondernemer worden aangemerkt en buiten de Unie zijn gevestigd. Bij toepassing van art. 59 btw-richtlijn is de houdstermaatschappij de afnemer waarvan de vestigingsplaats moet worden vastgesteld. Als de houdster- en financieringsmaatschappij wel als btw-ondernemer kan worden aangemerkt, presteert zij over het algemeen aan de andere onderdelen van het concern die meestal ook als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt. De diensten van de houdster- en financieringsmaatschappij zijn dan op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in het land waar de afnemer is gevestigd. Het lijkt daarom voor de hand te liggen in hoofdstuk 8 in te gaan op de zetel van bedrijfsuitoefening van deze houdster- en financieringsmaatschappijen. Zij zijn in de btw echter een bijzondere verschijningsvorm van een vennootschap. Aangezien in de vorige paragraaf is besproken hoe de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap moet worden bepaald, ligt het in het verlengde daarvan om te bespreken waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een bijzondere verschijningsvorm daarvan, een houdster- en financieringsmaatschappij, is gevestigd.

Houdstermaatschappijen bevinden zich in de structuur van een concern bovenaan al dan niet onder een of meer andere holdings (tussenholdings). Vanuit die hoedanigheid bepalen zij, al dan niet tegen vergoeding, het concernbeleid van de vennootschappen waarin zij direct of indirect het merendeel

19. HvJ 20 juni 1991, zaak C-60/90, VN 1991, blz. 2140 (Polysar), HvJ 14 november 2000, zaak C-142/99, FED 2001/179 (Floridienne/Berginvest), HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, BNB 2004/285 (EDM) en HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, VN 2009/56.13 (SKF).



van de aandelen houden. Die werkzaamheden worden juist door het bestuur van de houdstermaatschappij zelf verricht. Houdstermaatschappijen die voor de vorming van concernbeleid een vergoeding vragen, in de vorm van een management fee, kwalificeren als btw-ondernemer. Houdstermaatschappijen die geen vergoeding vragen of zich niet bezig houden met het concernbeleid, bijvoorbeeld tussenhoudsters, zijn geen btw-ondernemer.<sup>20</sup> In paragraaf 7.2.2 is geconstateerd dat de plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening van de ondernemer plaatsvindt niet van belang is om vast te stellen waar zijn zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. De plaats waar de concernleiding wordt gevoerd zou dus niet relevant zijn om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de houdstermaatschappij is gevestigd. Dit is de bedrijfsuitoefening, de economische activiteit, van de houdstermaatschappij als daar een vergoeding voor wordt gevraagd. Hetzelfde geldt wanneer er geen managementvergoeding wordt gevraagd voor het voeren van het concernbeleid. Het zou bevreemden dat de plaats van waaruit de concernleiding wordt gevoerd wel van belang is voor het vaststellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de houdstermaatschappij is gevestigd als daarvoor geen vergoeding wordt gevraagd, maar niet als voor dezelfde activiteit wel een vergoeding wordt gevraagd. Alleen de plaats waar de algemene leiding en centrale bestuur van de houdstermaatschappij zelf wordt uitgevoerd is dus van belang om vast te stellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de houdstermaatschappij is gevestigd.

Ook zou onderscheid moeten worden gemaakt tussen de dagelijkse leiding over en de dagelijkse uitvoering van het voeren van concernbeleid enerzijds en het voeren van de algemene leiding over het te voeren concernbeleid anderzijds. Het voeren van algemene leiding over de door de vennootschap uitgeoefende economische activiteit moet immers wel als een bestuurstaak worden gezien. Dagelijks overleg met bestuurders van de dochtervennootschappen kan als activiteit van dagelijkse leiding of dagelijkse uitvoering van het voeren van concernbeleid worden gezien. Het opstellen van de algemene beleidslijnen als algemene leiding over het voeren van concernbeleid. In de praktijk zal een dergelijke splitsing vaak niet kunnen worden aangelegd. Bovendien kan het concernbeleid net zozeer in algemene lijnen worden uitgezet bij het dagelijks overleg met de bestuurders als bij het opstellen van het algemene concernbeleid. Naar mijn mening zijn beslissingen over het te voeren concernbeleid van een zodanig gewicht dat de plaats waar zij worden genomen voor het bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de houdstermaatschappij is gevestigd toch van belang moeten zijn. Het bepalen van het concernbeleid vormt vaak een van de belangrijkste doelen van het bestuur van de houdstermaatschappij.

20. HvJ Polysar, reeds aangehaald en HvJ Floridienne/Berginvest, reeds aangehaald.

Met Rechtbank Arnhem<sup>21</sup> ben ik van mening dat de plaats waar de concernleiding haar werkzaamheden uitvoert in beginsel alleen van belang is om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de houdstermaatschappij zelf is gevestigd. Pas als de bemoeienis van de concernleiding zover gaat dat de concernleiding moet worden geacht de algemene leiding en centrale bestuurstaken van haar deelnemingen uit te oefenen, is de plaats waar de concernleiding is gevestigd van belang om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de deelnemingen is gevestigd.

Een ander kenmerk van houdstermaatschappijen is dat zij vaak kosten doorberekenen. Het doorberekenen van kosten kan liggen in het verlengde van de activiteiten die als houdstermaatschappij worden verricht. Dat is bijvoorbeeld het geval bij doorberekening van kosten voor het opstellen of laten controleren van de geconsolideerde jaarrekening van de groep waar de houdstermaatschappij het hoofd van vormt. Voor een houdstermaatschappij die alleen dergelijke kosten doorberekent, geldt mijns inziens dat deze activiteiten mede van belang zijn voor het bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Zij vloeien voort uit de belangrijkste taak van de houdstermaatschappij, het voeren van concernbeleid. Een houdstermaatschappij kan ook in opdracht van haar dochtermaatschappijen diensten inkopen die bestemd zijn voor die dochtermaatschappij. Gebeurt dit op incidentele basis dan zal deze activiteit vermoedelijk door het bestuur zelf, eventueel via het bestuur ondersteunend personeel, worden verricht. Hoewel een dergelijke activiteit mijns inziens niet als centrale bestuurstaak of beslissing van algemene leiding van de houdstermaatschappij kan worden beschouwd, zal een dergelijke activiteit naar alle waarschijnlijkheid niet af te zonderen zijn van de activiteiten van de houdstermaatschappij die wel als zodanig kwalificeren. Vinden dergelijke kostendoorberekeningen op structurele basis plaats dan zal een dergelijke afzondering wellicht wel mogelijk zijn. De plaats van bijvoorbeeld een kantoor met personeel dat diensten inkoopt en doorberekent, is dan niet van belang voor het bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de houdstermaatschappij is gevestigd. Dit is meer een plaats van waaruit een economische activiteit wordt uitgeoefend.<sup>22</sup> Deze is niet van zodanig gewicht dat deze als relevante centrale bestuurstaak kan worden beschouwd.

Houdstermaatschappijen treden daarnaast ook op als financieringsmaatschappij. Zij verstrekken geldleningen aan de vennootschappen waar zij deelnemen in houden. Ook zien we binnen concern financieringsmaatschappijen die niet als houdstermaatschappij fungeren. Kenmerkend voor de activiteiten van

21. Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, reeds aangehaald.

22. Naar mijn mening kan een kostendoorberekening als hier aan de orde is, worden beschouwd als een economische activiteit. In die zin A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001, blz. 959 e.v.

een financieringsmaatschappij is dat deze een beperkte mate van arbeid met zich brengen. Er is, naast de bestuurders, vaak weinig tot geen personeel in dienst. Ook komt het voor dat veel van de werkzaamheden van de financieringsmaatschappij worden verricht via een trustkantoor. In geval van een houdstermaatschappij die zich actief moeit in het beheer van haar vennootschappen, ligt het verstrekken van financieringen aan deze vennootschappen mijns inziens in het verlengde van het voeren van dit beheer. De plaats waar deze activiteiten worden uitgevoerd is dan van belang om vast te stellen waar de houdstermaatschappij haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Een financieringsmaatschappij die zich niet bezig houdt met beheer van vennootschappen waarin zij aandelen houdt, heeft vaak een andere plaats binnen het concern. De vennootschap is dan meestal een (klein)dochtermaatschappij en staat niet aan het hoofd van de groep. De activiteiten bestaan slechts uit het verstrekken van een of meer leningen. In tegenstelling tot het voeren van concernbeleid zijn dergelijke beslissingen niet van zodanig gewicht dat zij als algemene leiding of centrale bestuurstaak van de financieringsmaatschappij moeten worden aangemerkt. Omdat de activiteiten van een financieringsmaatschappij een beperkte mate van arbeid vereisen, zal er naast het bestuur weinig tot geen personeel aanwezig zijn. Het zal dan niet mogelijk zijn om onderscheid te maken tussen de centrale bestuurstaken en algemene leiding van de financieringsmaatschappij en de uitoefening van de economische activiteit, het verstrekken van leningen. Als een trustkantoor is betrokken bij de activiteiten van de financieringsmaatschappij dan hangt het van de activiteiten van de trust af of de plaats waar de trust is gevestigd van belang is voor de vraag waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de financieringsmaatschappij is gevestigd. Over het algemeen zal de trust het bestuur van de financieringsmaatschappij slechts bijstaan met administratieve handelingen als het doen van belastingaangiften en het ontvangen van en het geven van betalingsopdrachten, maar heeft zij daarbij steeds toestemming nodig van het bestuur.

#### 7.2.4 *De zetel van bedrijfsuitoefening van samenwerkingsverbanden*

In deze paragraaf zal worden ingegaan op de zetel van bedrijfsuitoefening van samenwerkingsverbanden. Onder samenwerkingsverbanden begrijp ik in dit verband zowel de wettelijk geregelde personenvennootschappen als de feitelijke samenwerkingsverbanden van twee of meer personen die samen een economische activiteit ontplooiën. Uiteraard zijn er ook samenwerkingsverbanden in de vorm van rechtspersonen, zoals coöperaties, maar de zetel van bedrijfsuitoefening daarvan kan op basis van hetgeen in de vorige paragraaf is besproken, worden bepaald.<sup>23</sup> Kenmerkend voor de personenvennootschappen

23. Voor een nadere beschouwing over maatschappelijke samenwerkingsvormen zij verwezen naar A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer, Kluwer, 2009, blz. 43 e.v.

is dat zij een samenwerking tussen twee of meer personen betreffen, waarbij een ieder zich verplicht iets in te brengen (geld, goederen of arbeid) en met hetgeen wordt ingebracht gezamenlijk een bedrijf of beroep wordt uitgeoefend.<sup>24</sup> Bij feitelijke samenwerkingsverbanden is een dergelijke inbreng, waarbij een gemeenschappelijk vermogen ontstaat, mogelijk, maar geen vereiste. Het gaat om twee of meer personen die gezamenlijk naar buiten toe optreden. Hierbij kan de activiteit zeer gering zijn. Twee personen die samen een pand verhuren, vormen ook een feitelijk samenwerkingsverband dat als ondernemer optreedt voor de btw.

De taken die bij een rechtspersoon worden uitgevoerd door het bestuur zullen bij een personenvennootschap worden uitgeoefend door de vennoten gezamenlijk. Zij moeten dan ook geacht worden het bestuur van de personenvennootschap te vormen. Het toekomstige art. 7:810 BW bepaalt dat elke besturend vennoot bevoegd is voor rekening van de vennootschap rechtshandelingen te verrichten die tot haar normale werkzaamheden behoren. Voor alle andere rechtshandelingen heeft een besturend vennoot volmacht nodig van de andere vennoten. Omdat de personenvennootschap een met het bestuur van een rechtspersoon vergelijkbare aansturing heeft, zullen de hiervoor besproken factoren en de volgorde waarin deze mijns inziens moeten worden toegepast ook relevant zijn voor personenvennootschappen. Dat betekent dat ook bij een personenvennootschap in eerste instantie zal moeten worden gezocht naar een kantoor van waaruit de besturend vennoten werkzaam zijn. Is een dergelijk kantoor niet aan te wijzen dan zal de zetel van bedrijfsuitoefening achtereenvolgens moeten worden vastgesteld op basis van de plaats waar structureel vergaderingen door de besturend vennoten worden gehouden en de plaats waar de besturend vennoten wonen. Hierbij zal er in beginsel vanuit moeten worden gegaan dat de beherend vennoten ieder gelijke zeggenschap hebben en dat zij het feitelijk bestuur van de personenvennootschap vormen. Indien een personenvennootschap beschikt over commanditaire vennoten moet er van uit worden gegaan dat deze commanditaire vennoten slechts een beperkte invloed hebben op de bestuurstaken en dus niet als bestuur kunnen worden gezien.<sup>25</sup> Dit alles geldt uiteraard indien en voor zover uit de feiten niet het tegendeel blijkt. Indien de zetel van bedrijfsuitoefening niet kan worden bepaald op basis van de plaats waar de personenvennootschap beschikt over kantoorruimte van waaruit de besturend vennoten opereren, de plaats waar de besturend vennoten structureel

24. In het wetsvoorstel tot vaststelling van Titel 7.13 van het Burgerlijk Wetboek (Kamer II, vergaderjaar 2002-2003, nr. 28 746, nr. 1-2) vervalt het onderscheid tussen het in samenwerking uitoefenen van een bedrijf (aangeduid als vennootschap onder firma) en een beroep (aangeduid als maatschap) en wordt gesproken van een samenwerking die is gericht op het behalen van vermogensrechtelijk voordeel ten behoeve van alle vennoten (het toekomstige art. 7:800 BW).

25. Als zij dit wel hebben dan zouden zij ingevolge het toekomstige art. 7:837, tweede lid, BW hun status als commanditaire vennoot verliezen.

vergaderen en de plaats waar de besturend vennoten wonen dan worden factoren als de plaats waar de administratie wordt gevoerd, de plaats waar de financiële en vooral bankzaken worden geregeld en de plaats waar incidenteel door de besturend vennoten wordt vergaderd van belang. Indien er tevens vergaderingen worden gehouden waarbij de commanditaire vennoten aanwezig zijn, kan de plaats waar deze vergaderingen worden gehouden ook relevant zijn. De plaats waar commanditaire vennoten wonen, komt pas aan de orde als op basis van alle hiervoor genoemde factoren nog geen zetel van bedrijfsuitoefening kan worden vastgesteld. Personenvennootschappen beschikken in tegenstelling tot rechtspersonen niet over een statutaire zetel. Openbare of commanditaire vennootschappen met rechtspersoonlijkheid zijn op basis van het toekomstige art. 7:802, derde lid, BW wel verplicht een wettelijke zetel op te nemen in een akte die wordt verleden ten overstaan van een in Nederland gevestigde notaris. Net als een statutaire zetel acht ik een dergelijke in de akte vastgelegde zetel geen belangrijke factor om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. De in de akte genoemde woonplaats hoeft niet de plaats te zijn van waaruit de vennoten het bestuur uitoefenen. De in de akte vastgelegde zetel zou een rol kunnen spelen bij het vaststellen van de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de personenvennootschap. De Europese rechtsvorm EESV, een met de personenvennootschap vergelijkbare rechtsvorm, heeft wel een statutaire zetel. Deze statutaire zetel moet zijn gevestigd binnen de Unie en tevens:

1. Gevestigd zijn op de plaats waar het EESV zijn hoofdkantoor heeft, of
2. Gevestigd zijn op de plaats waar een van de leden van het EESV zijn hoofdkantoor heeft of wanneer het een natuurlijk persoon betreft zijn voornaamste werkzaamheid heeft, op voorwaarde dat het EESV daar een reële werkzaamheid heeft.<sup>26</sup>

In tegenstelling tot bij de SE of SCE waar de statutaire zetel in hetzelfde land moet zijn gevestigd als het hoofdbestuur, wordt bij de situatie onder 1 gesproken van hoofdkantoor. Op een dergelijk kantoor kan ook het bestuur worden uitgeoefend, maar dat is niet noodzakelijk. De statutaire zetel kan dus wel een aanwijzing geven over waar een EESV is gevestigd, maar er zal moeten worden getoetst of ook de zetel van bedrijfsuitoefening in dat land is gevestigd.

Schematisch kan de wijze waarop de zetel van bedrijfsuitoefening van een personenvennootschap moet worden vastgesteld als volgt worden weergegeven:

26. Art. 12 Verordening 2137/85 van 25 juli 1985.



Vermelding van een adres op bepaalde stukken kan bij al deze factoren een aanwijzing geven over waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd.

Indien op basis van de bovenste factor geen zetel van bedrijfsuitoefening kan worden vastgesteld dan wordt de tweede factor relevant en zo verder naar beneden. Uiteraard kunnen verscheidene factoren naar één land wijzen. Zo kunnen bijvoorbeeld vergaderingen worden gehouden op het kantoor van waaruit de besturend vennoten opereren.

Feitelijke samenwerkingsverbanden kunnen op vergelijkbare wijze zijn vormgegeven als personenvennootschappen. Vaststellen waar zij hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben gevestigd, kan dan ook op de hiervoor besproken wijze. Feitelijke samenwerkingsverbanden kunnen echter ook bestaan uit twee of meer personen die slechts een zeer geringe activiteit uitoefenen, bijvoorbeeld de exploitatie van een vermogensbestanddeel voor gemeenschappelijke rekening. Bij dergelijke activiteiten zal een kantoor over het algemeen ontbreken. Ook hoeven geen vergaderingen plaats te vinden waarbij de exploitanten gezamenlijk aanwezig zijn. Er moet dan al snel worden teruggevallen op de woonplaats van de exploitanten. Er zal daarbij in beginsel vanuit moeten worden gegaan dat ieder van de exploitanten een gelijke zeggenschap heeft en dat de woonplaats van elk der exploitanten van belang is. Treedt één van de exploitanten bijvoorbeeld slechts op als geldschietter en is hij verder passief dan is alleen de woonplaats van de actieve exploitant van belang. Hoewel, zoals beschreven in paragraaf 7.2.2,

met de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening mijns inziens wordt bedoeld op één plaats of in ieder geval één gemeente, zijn er bij feitelijke samenwerkingsverbanden met een zeer beperkte activiteit weinig andere toepasbare factoren dan de woonplaats van de exploitanten. Als alle exploitanten in Nederland woonachtig zijn moet Nederland als land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, worden gezien. Andere toepasbare factoren zouden kunnen zijn: de plaats waar de administratie wordt gevoerd, bankzaken worden geregeld (zoals de ontvangst van huur en de betaling van onderhoudsfacturen) en het gebruikte correspondentieadres. Deze factoren zijn echter niet zo geschikt om de zetel van bedrijfsuitoefening te bepalen. Vooral wanneer de activiteiten gering zijn, kunnen deze factoren door de exploitanten in sterke mate worden beïnvloed. Zij kunnen eenvoudigweg bijvoorbeeld de administratie en correspondentie vanuit een land met een gunstige btw-regeling of een land buiten de EU (laten) uitvoeren.

Wonen de exploitanten elk in een ander land dan kan niet aan de hand van hun woonplaats worden bepaald in welk land het feitelijk samenwerkingsverband zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Indien de administratie wordt gevoerd en de bankzaken worden geregeld vanuit de woonplaats van één van de exploitanten en zijn woonadres ook als correspondentieadres wordt gebruikt, is de woonplaats van die exploitant naar mijn mening de zetel van bedrijfsuitoefening van het feitelijk samenwerkingsverband. Is dit niet het geval dan heeft het mijn voorkeur om als zetel van bedrijfsuitoefening aan te merken de plaats waar het geëxploiteerde vermogensbestanddeel is gelegen. Daarbij realiseer ik me wel dat de plaats waar het geëxploiteerde vermogensbestanddeel geen plaats is van waaruit de btw-onderneming van het feitelijk samenwerkingsverband wordt gedreven. Het is het vermogensbestanddeel dat het voorwerp vormt van de door de onderneming geleverde prestatie.<sup>27</sup> Betere alternatieven zijn er mijns inziens echter niet te vinden, omdat zij, zoals hiervoor besproken, makkelijk beïnvloedbaar zijn. De plaats waar het vermogensbestanddeel is gelegen, is echter ook niet bruikbaar wanneer er verscheidene vermogensbestanddelen zijn die worden verhuurd. Er is dan niet één plaats aan te wijzen als zetel van bedrijfsuitoefening. Indien alle vermogensbestanddelen in een bepaald land zijn gelegen moet de zetel van bedrijfsuitoefening geacht worden in dat land

27. Vgl. de in paragraaf 5.3.2 besproken Conclusie van Advocaat-generaal Van Soest bij HR 25 augustus 1993, nr. 28 496, BNB 1993/337 en Hof Den Bosch 19 juni 1997, nr. 95/0457, VN 1997, blz. 3868, punt 26, ten aanzien van het begrip 'vaste inrichting.'

te zijn gelegen. Liggen de vermogensbestanddelen in verscheidene landen dan kunnen bijvoorbeeld het aantal vermogensbestanddelen of de omvang hiervan van belang zijn om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Als een van de exploitanten zijn woonplaats heeft in één van de landen waar vermogensbestanddelen zijn gelegen dan moet de zetel van bedrijfsuitoefening geacht worden gevestigd te zijn in dat land. Biedt dit allemaal geen uitkomst dan kan worden teruggevallen op de hiervoor besproken factoren: plaats waar de administratie wordt gevoerd, bankzaken worden geregeld en het gebruikte correspondentieadres. Indien er veel geëxploiteerde vermogensbestanddelen zijn, zullen de activiteiten toenemen en zullen deze factoren minder makkelijk beïnvloedbaar zijn.

Schematisch kan hetgeen hiervoor is besproken als volgt worden weergegeven:



Indien op basis van de bovenste factor geen zetel van bedrijfsuitoefening kan worden vastgesteld dan wordt de tweede factor relevant en zo verder naar beneden. Uiteraard kunnen verscheidene factoren naar één land wijzen.

### 7.2.5 De primaire vestigingsplaats van een natuurlijk persoon

De tot nu toe besproken rechtsvormen, zijn rechtsvormen waarbij een onderscheid is te maken tussen het belastingplichtige rechtssubject (bijvoorbeeld de BV of de personenvennootschap) en de perso(o)n(en) die door middel van dat



rechtssubject een btw-onderneming drijft/drijven (de aandeelhouders respectievelijk de vennoten). Bij een door een natuurlijk persoon gedreven btw-onderneming is dit niet het geval. De natuurlijk persoon is het belastingplichtige rechtssubject voor de btw alsmede de persoon die de onderneming drijft. Een eerste vraag die dan ook moet worden gesteld is of de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening wel voor natuurlijk personen geldt. Geldt voor een natuurlijk persoon de woonplaats niet als primair aanknopingspunt? Het btw-comité lijkt deze vraag bevestigend te beantwoorden wanneer het de woon- en gebruikelijke verblijfplaats bespreekt en opmerkt dat wat zij bespreekt zowel voor belastingplichtigen en niet-belastingplichtigen geldt.<sup>28</sup> Ook art. 16 en 17 voorstel herschikking btw-verordening gaan daar vanuit. Toch noemt de btw-richtlijn in de art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010), die voor alle belastingplichtigen ongeacht rechtsvorm gelden, de zetel van bedrijfsuitoefening als het primaire aanknopingspunt en de woon- en gebruikelijke verblijfplaats als aanknopingspunt bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. Het in de Engelse taalversie gebruikte 'place of business' kan ook voor alle belastingplichtigen worden toegepast. Het in de Nederlandse, Duitse en Franse taalversie 'zetel', 'Sitz' respectievelijk 'siège' lijkt juist op rechtspersonen te duiden. Toch moet mijns inziens worden aangenomen dat de zetel van bedrijfsuitoefening ook voor natuurlijk personen het primaire aanknopingspunt is. Het zou niet voor de hand liggen dat voor natuurlijk personen de woonplaats als primair heffingsaanknopingspunt geldt, terwijl deze achter de woorden 'bij gebreke van' in art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) staat vermeld. De woonplaats lijkt ook meer op persoonlijke omstandigheden te duiden. Wanneer het gaat om een natuurlijk persoon/belastingplichtige gaat het juist om vast te stellen waar hij zijn bedrijf uitoefent.

De vraag die vervolgens moet worden gesteld is of persoonlijke banden, de privésfeer van de natuurlijk persoon, in ogenschouw moet worden genomen wanneer moet worden bepaald waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Zoals in paragraaf 7.2.2. beschreven acht het Hof van Justitie van belang op welke plaats de voornaamste beslissingen van algemene leiding *van de vennootschap* en de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend en niet waar de algemene leiding *van de door de vennootschap gedreven onderneming* wordt uitgeoefend. Als we deze lijn doortrekken naar de natuurlijk persoon dan zou dat betekenen dat moet worden bekeken waar de algemene leiding over de

28. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1 (2009) 108658-EN, blz. 9 en 10.

natuurlijk persoon zelf wordt gevoerd. Er moet dan zowel naar de professionele als persoonlijke aspecten van zijn leven worden gekeken. De privésfeer van een natuurlijk persoon is mijns inziens echter van andere aard dan die van een rechtspersoon of personenvennootschap. De privésfeer van een rechtspersoon of personenvennootschap kan bijvoorbeeld bestaan uit: het aankopen<sup>29</sup> en houden<sup>30</sup> van deelnemingen, het emitteren van aandelen (bij een rechtspersoon met een in aandelen verdeeld kapitaal)<sup>31</sup> of het verrichten van prestaties om niet.<sup>32</sup> Deze activiteiten zijn ingegeven vanuit de door de rechtspersoon gedreven onderneming om het beschikbare vermogen van de onderneming te vergroten (emissie van aandelen) en het verkrijgen en houden van deelnemingen in ondernemingen die activiteiten hebben die soortgelijk zijn aan die van de onderneming van de rechtspersoon, die de activiteiten van de vennootschap kunnen ondersteunen of wiens activiteiten de rechtspersoon kan ondersteunen (aankopen en houden van aandelen). Ook kunnen de ondernemersactiviteiten voortvloeien uit de doelstelling van de organisatie, bijvoorbeeld de verkoop van goederen als fondswerving door een organisatie die voor haar hoofdactiviteiten niet als ondernemer kwalificeert. Het privéleven van de natuurlijk persoon, zoals waar hij met zijn gezin gaat wonen, waar hij deelneemt aan het maatschappelijk leven enzovoorts, zijn activiteiten die niet rechtstreeks hoeven te zijn ingegeven vanuit de gedreven onderneming.<sup>33</sup> Mijn conclusie is dan ook dat voor het bepalen waar een natuurlijk persoon de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd zijn privéleven moet worden afgescheiden van zijn zakelijk leven. Dit is ook het uitgangspunt in de uitspraak van de Hoge Raad van 17 februari 1999, opgenomen in BNB 1999/133<sup>34</sup> (zie paragraaf 5.3.1). Dat betekent dat de plaats waar de natuurlijk persoon de algemene leiding over zijn onderneming voert, bepalend is voor waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Is de natuurlijk persoon werkzaam ter plaatse waar de onderneming wordt gedreven, dan is de plaats waar die onderneming wordt gedreven de zetel van bedrijfsuitoefening. Is hij niet regelmatig ter plaatse aanwezig dan zal een andere plaats moeten worden gevonden van waaruit hij de algemene leiding van de

29. HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, VN 2001/55.7 (Cibo Participations).

30. HvJ Polysar, reeds aangehaald.

31. HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, BNB 2005/313 (Kretztechnik).

32. Hieronder dient ook te worden verstaan het verrichten van prestaties tegen een bijdrage die niet kan worden aangemerkt als een vergoeding voor een prestatie (HvJ 3 maart 1994, zaak C-16/93, BNB 1994/271 (Tolsma)), bijvoorbeeld een betaalde contributie of subsidie.

33. De plaats waar de natuurlijk persoon bijvoorbeeld met zijn gezin gaat wonen kan wel indirect zijn ingegeven door de onderneming, bijvoorbeeld als zijn aanwezigheid ter plaatse voor het drijven van de onderneming is vereist.

34. HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133.

onderneming voert. Dat kan de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de natuurlijk persoon zijn, maar ook een kantoorruimte op een andere plaats.

#### 7.2.6 *De zetel van bedrijfsuitoefening van een fiscale eenheid*

Op grond van art. 11 btw-richtlijn worden verscheidene juridisch zelfstandige personen als één belastingplichtige aangemerkt als zij financieel, organisatorisch en economisch verweven zijn, de zogenaamde fiscale eenheid. Op deze wijze worden verscheidene juridisch zelfstandige personen die economisch gezien één onderneming drijven als één belastingplichtige voor de btw beschouwd. Naar het oordeel van het Hof van Justitie zorgt deze regeling ervoor dat de desbetreffende personen niet langer afzonderlijke belastingplichtigen zijn, maar tot één enkele belastingplichtige behoren. Het is in de Wet OB 1968 niet zo dat alle afzonderlijke belastingplichtigen opgaan in de (rechts)persoon die aan de leiding van de groep staat. Zij vormen allen onderdeel van één belastingplichtige en houden voor de btw op te bestaan.<sup>35</sup> De gelijkstelling met een enkele belastingplichtige sluit naar het oordeel van het Hof uit dat de personen afzonderlijk btw-aangifte doen en binnen en buiten hun groep als belastingplichtige worden geïdentificeerd.<sup>36</sup> De Europese Commissie bevestigt deze opvatting.<sup>37</sup>

De regeling voor de fiscale eenheid kent een territoriale beperking. Alleen personen die zijn gevestigd op het grondgebied van de lidstaat die de regeling voor de fiscale eenheid heeft ingevoerd, kunnen onderdeel vormen van de fiscale eenheid. Volgens de Europese Commissie betekent dit dat binnenlandse vaste inrichtingen van vennootschappen met hun zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland onderdeel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid, maar de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening niet.<sup>38</sup> In Nederland kunnen buitenlandse vennootschappen met een vaste inrichting in Nederland wel inclusief hun buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening onderdeel zijn van een Nederlandse fiscale eenheid op grond van een uitspraak van de Hoge Raad.<sup>39</sup> De opvatting van de Europese Commissie acht ik de meest juiste. Op de territoriale beperking van de fiscale eenheid en mijn opvatting daarover zal uitgebreid worden ingegaan in paragraaf 9.4.4.

Als alleen personen die hun zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland hebben gevestigd onderdeel vormen van een Nederlandse fiscale eenheid zal de fiscale

35. Bij een fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting is dit anders, zie art. 15 Wet Vpb 1969.

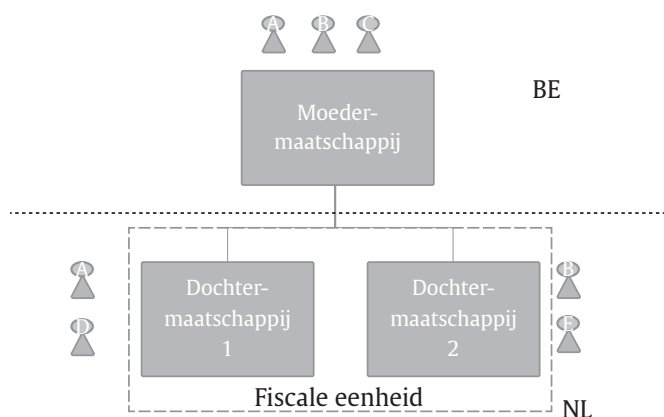
36. HvJ 22 mei 2008, zaak C-162/07, VN 2008/25.20 (Amplificientifica en Amplifin), r.o. 19.

37. Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, COM (2009), 325 def., blz. 5.

38. Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, COM (2009), 325 def., blz. 7.

39. HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

eenheid zijn zetel van bedrijfsuitoefening eveneens in Nederland hebben. Eventuele vaste inrichtingen die de Nederlandse personen hebben in het buitenland zijn dan vaste inrichtingen van de fiscale eenheid. In de opvatting van de Europese Commissie kunnen die buitenlandse vaste inrichtingen geen onderdeel uitmaken van die fiscale eenheid, maar (impliciet) naar het oordeel van de Hoge Raad wel. Theoretisch gezien zou het hebben van een zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland in twijfel kunnen worden getrokken. Bijvoorbeeld in een situatie waarin twee Nederlandse zustermaatschappijen met een buitenlandse moedermaatschappij een fiscale eenheid vormen. Gesteld zou kunnen worden dat de gemeenschappelijke leiding over beide zustermaatschappijen en dus de fiscale eenheid vanuit het buitenland door de moedermaatschappij wordt uitgeoefend. Een voorbeeld van een dergelijke situatie is de volgende:



De in België woonachtige A, B en C vormen het bestuur van de Belgische moedermaatschappij. A begeeft zich wekelijks naar Nederland om samen met de in Nederland woonachtige D het bestuur over dochtermaatschappij 1 uit te oefenen. B doet hetzelfde, maar dan om samen met de in Nederland woonachtige E het bestuur over dochtermaatschappij 2 uit te oefenen. Dochtermaatschappij 1 en 2 voldoen aan alle overige voorwaarden om een fiscale eenheid te vormen. Van een gemeenschappelijke leiding is sprake omdat beide dochtermaatschappijen worden aangestuurd door A en B die mede het bestuur van de moedermaatschappij vormen. De organisatorische verwevenheid loopt via het buitenland.

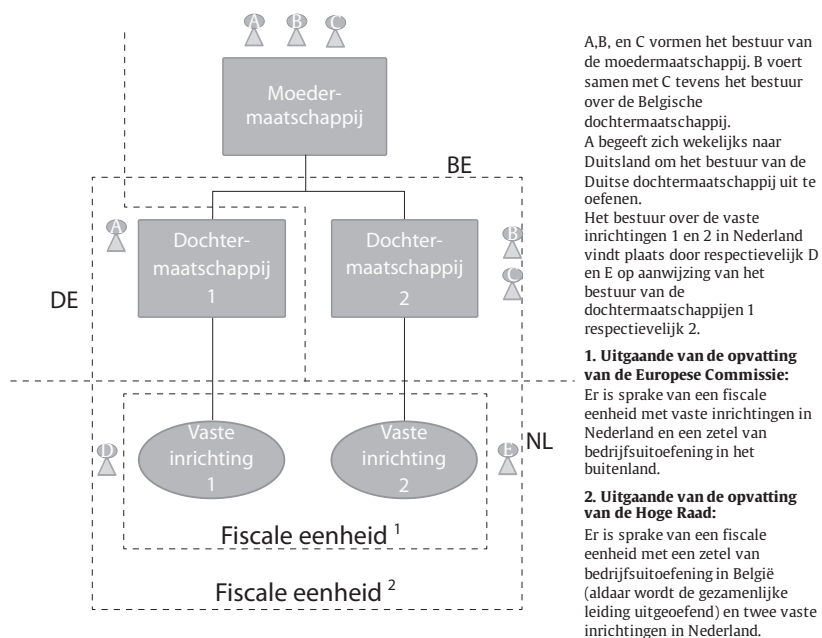
Naar mijn mening kan het echter niet de bedoeling zijn dat twee vennootschappen die in Nederland hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben door het ontstaan van een fiscale eenheid moeten worden geacht als fiscale eenheid hun zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland te hebben. Dat zou namelijk tot gevolg hebben dat bij toepassing van art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) in het hiervoor besproken voorbeeld vanuit Nederlands perspectief heffing primair zou toekomen aan België, het land waar de fiscale eenheid zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Er van uitgaande dat de zustermaatschappijen geen onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in het land van de moedermaatschappij ligt vanuit Belgisch btw-perspectief het primaire heffingsrecht over de door de dochtermaatschappijen verrichte prestaties op grond van art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) in Nederland. België

erkent de Nederlandse fiscale eenheid niet. Dit kan in dit geval tot situaties van niet-heffing leiden.

In de situatie waarin zich alleen vaste inrichtingen in Nederland bevinden, is de zetel van bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid in het buitenland gevestigd en heeft de fiscale eenheid evenzoveel vaste inrichtingen in Nederland als de buitenlandse personen gezamenlijk in Nederland hebben. Daarbij is het niet van belang of de buitenlandse personen hun zetel van bedrijfsuitoefening allen in hetzelfde of verschillende landen in het buitenland hebben gevestigd. Met name niet wanneer de opvatting van de Europese Commissie wordt gevolgd en alleen de Nederlandse vaste inrichtingen deel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid. De buitenlandse zetels van bedrijfsuitoefening blijven dan elk afzonderlijk als zodanig bestaan. Het is mijns inziens dan niet zo dat de fiscale eenheid, bestaande uit alleen Nederlandse vaste inrichtingen, doordat sprake is van één nieuwe belastingplichtige een zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland heeft. Dit doet afbreuk aan de juridische positie die een vaste inrichting heeft binnen het rechtssubject waarvan het deel uitmaakt. Als de opvatting van de Hoge Raad wordt gevolgd en de buitenlandse zetels van bedrijfsuitoefening maken onderdeel uit van de fiscale eenheid, dan is de zetel van bedrijfsuitoefening mijns inziens gevestigd in het land van waaruit de gezamenlijke leiding over de groep wordt uitgeoefend. Voor het bestaan van een fiscale eenheid is vereist dat sprake is van één gemeenschappelijke leiding.<sup>40</sup> Deze leiding moet mijns inziens als het bestuur van de fiscale eenheid worden gezien. De vraag naar waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid is gevestigd, is in dit geval overigens een zuiver theoretische. Vaststaat dat de zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd. Waar die zetel van bedrijfsuitoefening precies is gevestigd is vanuit Nederlands perspectief niet relevant. Heffing in Nederland vindt alleen plaats bij diensten die door een van de Nederlandse vaste inrichtingen zijn verricht of door één van die vaste inrichtingen zijn afgenomen, terwijl bij levering van goederen de plaats waar de goederen zich bevinden van belang is.<sup>41</sup> De Nederlandse fiscale eenheid wordt in het buitenland niet erkend. Vanuit het perspectief van de landen waar de buitenlandse zetels van bedrijfsuitoefening zijn gevestigd, is daarom slechts van belang waar de afzonderlijke belastingplichtige zijn zetel heeft gevestigd, tenzij deze in eigen land onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid. Dit kan dan echter een andere fiscale eenheid zijn dan de Nederlandse. Schematisch kan wat hiervoor is besproken in het volgende voorbeeld worden weergegeven:

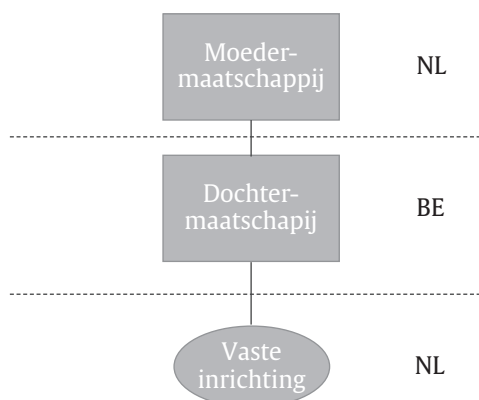
40. Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, COM (2009), 325 def., blz. 9 en HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

41. Indien goederen worden vervoerd of verzonden in het kader van de levering is van belang waar de goederen zich bevinden op het moment van vertrek, art. 32 btw-richtlijn. Worden de goederen niet in het kader van de levering verzonden of vervoerd dan is van belang waar de goederen zich ten tijde van de levering bevinden, art. 31 btw-richtlijn.



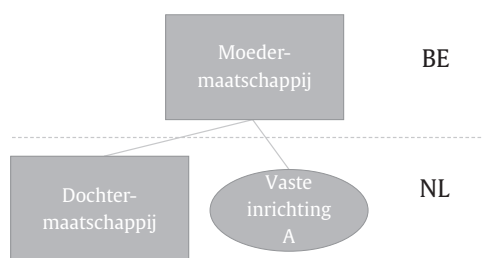
Tot nu toe is slechts ingegaan op de situatie waarin verscheidene Nederlandse vaste inrichtingen of verscheidene personen met een zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland deel uitmaken van een fiscale eenheid. Het is ook mogelijk dat een persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland en een persoon met een vaste inrichting in Nederland, maar een zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland onderdeel uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. In dat geval laten zich drie situaties onderscheiden:

1. De buitenlandse vennootschap met vaste inrichting in Nederland bevindt zich in de structuur van de groep onder de persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland: de buitenlandse vennootschap is een (klein) dochtermaatschappij van de Nederlandse vennootschap, bijvoorbeeld:



Ervan uitgaande dat de gemeenschappelijke leiding over de fiscale eenheid door de Nederlandse moedermaatschappij wordt uitgevoerd, is in deze situatie sprake van een Nederlandse fiscale eenheid met zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting in Nederland. Als de opvatting van de Hoge Raad moet worden gevolgd en de buitenlandse dochtermaatschappij kan in zijn geheel onderdeel vormen van de Nederlandse fiscale eenheid dan heeft de fiscale eenheid een vaste inrichting in België als daar de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening van de dochtervennootschap plaatsvindt. Is alleen sprake van bestuur vanuit België dan heeft de fiscale eenheid – althans vanuit Nederlands perspectief – geen vestiging in België. Doordat de dochtermaatschappij tot de fiscale eenheid behoort en door de vorming van de fiscale eenheid voor de btw ophoudt te bestaan is de plaats waar zij haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft niet meer relevant. We zijn op zoek naar de zetel van bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid.<sup>42</sup>

2. De buitenlandse vennootschap met vaste inrichting in Nederland bevindt zich in de structuur van de groep boven de persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland: de Nederlandse vennootschap is (klein)dochtermaatschappij van de buitenlandse vennootschap met vaste inrichting in Nederland, bijvoorbeeld:

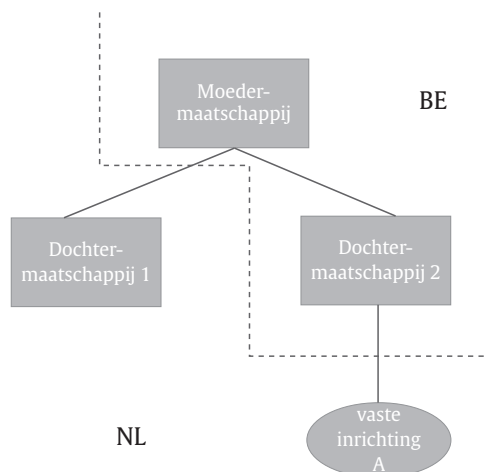


Er opnieuw van uitgaande dat de gemeenschappelijke leiding wordt gevormd door de moedermaatschappij in België, is sprake van een Nederlandse fiscale eenheid met zetel van bedrijfsuitoefening in België. De fiscale eenheid heeft ten minste één vaste inrichting in Nederland, vaste inrichting A. Indien de bedrijfsuitoefening van de dochtermaatschappij eveneens in Nederland plaatsvindt dan heeft de fiscale eenheid

42. Anders: A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De grondslagen en toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid-btw. Beschouwing naar aanleiding van de Mededeling van de Europese Commissie over de btw-groepoptie, WFR 2009, blz. 1580. Volgens hen vormt het buitenlandse hoofdhuis een soort 'vaste inrichting.'

een tweede vaste inrichting in Nederland op de plaats waar de bedrijfsuitoefening van de dochtermaatschappij plaatsvindt. De plaats waar het bestuur over de dochtermaatschappij zelf wordt gevoerd, de individuele zetel van bedrijfsuitoefening van de dochtermaatschappij is gevestigd, is na het ontstaan van de fiscale eenheid vanuit Nederlands perspectief niet meer van belang. Er is immers sprake van één belastingplichtige waarvan de individuele belastingplichtige deel uitmaakt. Er hoeft alleen nog maar te worden bekeken waar die fiscale eenheid haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

3. De buitenlandse vennootschap met vaste inrichting in Nederland en de persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland bevinden zich in de groep op gelijk niveau, zij zijn zustermaatschappijen, bijvoorbeeld:



Ervan uitgaande dat ook hier de gemeenschappelijke leiding wordt uitgeoefend door de Belgische moedermaatschappij is sprake van een Nederlandse fiscale eenheid met zetel van bedrijfsuitoefening in België en een vaste inrichting in Nederland (via dochtermaatschappij 2). De plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening van dochtermaatschappij 1 plaatsvindt, is ook een vaste inrichting van de fiscale eenheid. Als deze vanuit Nederland plaats vindt is in deze situatie sprake van een fiscale eenheid met zetel van bedrijfsuitoefening in België en twee Nederlandse vaste inrichtingen.



### 7.3 De vaste inrichting

#### 7.3.1 Inleiding

Voor het bestaan van een vaste inrichting is vereist dat een onderneming in een ander land duurzaam beschikt over personeel en middelen die voor de betrokken dienstverrichtingen noodzakelijk zijn.<sup>43</sup> In ARO Lease<sup>44</sup> spreekt het Hof van Justitie van een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken. In de door het Hof van Justitie gegeven definitie van het begrip vaste inrichting zijn verschillende relevante elementen te onderkennen, te weten:

1. personeel en middelen (die noodzakelijk zijn om de betrokken diensten zelfstandig te verrichten);
2. beschikken over;
3. duurzaamheid;

In de volgende paragrafen zal achtereenvolgens op deze drie elementen worden ingegaan.

#### 7.3.2 Personeel en middelen

Van de Europese jurisprudentie is het vooral de zaak ARO Lease die aanwijzingen geeft over de invulling van het element personeel en middelen. In de zaken Berkholz<sup>45</sup> en Faaborg-Gelting Linien<sup>46</sup> lijkt namelijk het feit dat sprake is van een zich voortbewegende inrichting van invloed te zijn geweest op de beoordeling of voldoende personeel en middelen aanwezig is (zie paragraaf 4.3.1). Deze beoordeling is mijns inziens dan ook niet zuiver. In ARO Lease beslist het Hof van Justitie dat een leasemaatschappij niet over een vaste inrichting beschikt in een ander land wanneer zij in dat land niet over een structuur beschikt in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen. Beide criteria lijken op het eerste gezicht niet specifiek te gelden voor een leasemaatschappij. Bij vrijwel iedere dienstverrichting worden overeenkomsten opgemaakt en beslissingen van dagelijks bestuur genomen. Met het opmaken van de overeenkomsten, genoemd in rechtsoverweging 19, verwijst het Hof mijns inziens echter niet naar het tot stand komen van de obligatoire overeenkomst tussen de berijder

43. HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (Berkholz) en HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, VN 1996, blz. 2120 (Faaborg-Gelting Linien).

44. HvJ 17 juli 1997 zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease).

45. HvJ Berkholz, reeds aangehaald.

46. HvJ Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald.

en de leasemaatschappij. Het Hof doelt op één van de aspecten van het uitvoeren van de leasingdiensten, waarbij na bestelling van de auto op basis van de koopprijs van de auto, de verzekerings- en financieringskosten en belastingen zoals de BPM en de motorrijtuigenbelasting, de leaseprijs en andere leasevoorwaarden dienen te worden vastgelegd in een overeenkomst. Het sluiten van obligatoire overeenkomsten is niet enkel kenmerkend voor het verrichten van leasingdiensten. Dit kan zelfs mondeling en daarmee bovendien gemakkelijk op afstand geschieden. Daarom is het ook niet geschikt om bepalend te zijn bij het vaststellen of sprake is van een vaste inrichting. Het andere element van de uitvoering, te weten het feitelijk ter beschikking stellen van de auto's wordt wel in België verricht. Aan het ter beschikking stellen van de auto gaan handelingen vooraf als de bestelling bij de dealer en het onderhouden van contact over de voortgang. Dergelijke contacten zullen naar alle waarschijnlijkheid door het personeel in Nederland plaatsvinden. Daarom kan worden gesteld dat ook een deel van dit element van de uitvoering in Nederland plaatsvindt. Met de beslissingen van dagelijks bestuur, doelt het Hof mijns inziens slechts op het feit dat het samenstel van het nodige personeel en de nodige middelen ook ten behoeve van die uitvoering als zodanig moet kunnen opereren. Om slagvaardig te kunnen optreden is het noodzakelijk dat een zekere mate van dagelijkse leiding plaatsvindt. In zijn conclusie bij de zaak RAL Channel Islands acht Advocaat-generaal Poaires Maduro van belang dat een ondernemer in een ander land beschikt over personeel en middelen die nodig zijn voor het sluiten en uitvoeren van overeenkomsten. Omdat bij de exploitatie van speelautomaten het sluiten en uitvoeren van de overeenkomst door de speelautomaat zelf gebeurt, hoeft een ondernemer volgens hem alleen de beschikking te hebben over de speelautomaat.<sup>47</sup>

In de zaak Planzer Luxembourg<sup>48</sup> stelt het Hof van Justitie dat een transport-onderneming in een land over een stalling voor zijn voertuigen moet beschikken, wil hij daar een vaste inrichting hebben. Mijns inziens zijn voor het aanbieden en het uitvoeren van transportdiensten normaliter het volgende personeel en de volgende middelen noodzakelijk:

- de vrachtwagens;
- de chauffeurs;
- een kantoor waar de opdrachten binnenkomen;
- personeel dat werkzaam is vanuit dat kantoor; en:
  - a. de contacten onderhoudt met opdrachtgevers; en
  - b. de chauffeurs hun uit te voeren opdrachten doorgeeft.

47. Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro van 27 januari 2005 bij HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, Jur. 2005, blz. I-3947 (RAL (Channel Islands)).

48. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.

Omdat de chauffeurs en de vrachtwagens zich door verscheidene landen kunnen begeven, is naar mijn mening alleen de aanwezigheid van het kantoor en de aansturing van de chauffeurs en vrachtwagens vanuit dit kantoor van belang voor de vraag of sprake is van een vaste inrichting. Een stalling voor de vrachtwagens is niet noodzakelijk om transportdiensten uit te voeren. Over het algemeen zullen de vrachtwagens echter op een centrale plaats worden gestald en niet door de chauffeurs mee naar huis worden genomen. Ik kan het Hof van Justitie op dit punt dan ook wel enigszins volgen. Het standpunt acht ik echter onjuist. Naar mijn mening moet de vraag of sprake is van een vaste inrichting van geval tot geval worden beoordeeld. De wijze waarop de onderneming is ingericht is bepalend voor de vraag welk personeel en welke middelen aanwezig moeten zijn om de desbetreffende dienstverrichtingen mogelijk te maken. Zo kan de ene ondernemer opereren vanuit een zelfstandig kantoor, terwijl de ander personeel heeft dat vanuit huis werkt. Per branche zijn echter richtlijnen aan te geven over hetgeen waarover men normaliter zou moeten beschikken om een vaste inrichting te hebben. Het is mijns inziens niet aan het Hof van Justitie of de nationale rechters om een dergelijke algemene beleidslijn per branche uit te zetten. De nationale rechters oordelen over een bepaald geval. Het Hof van Justitie mag wel richtlijnen geven, maar is gehouden tot beantwoording van de door de verwijzende rechter gestelde prejudiciële vraag binnen de context van de feiten in de voorliggende zaak, zonder het recht daadwerkelijk op die feiten toe te passen. Dat betekent dat de vraag of er richtlijnen zijn bijvoorbeeld afhankelijk wordt van de vraag of de zaak van een ondernemer uit de desbetreffende branche voor het Hof heeft gespeeld.

Bij het tot stand komen van de Zesde Richtlijn viel er mijns inziens veel voor te zeggen om aan te sluiten bij de uitvoerende taak van de vaste inrichting. Het begrip vaste inrichting is in de Zesde Richtlijn opgenomen op een moment waarop voor het verrichten van diensten vaak nog de fysieke aanwezigheid van de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst<sup>49</sup> noodzakelijk waren en dus ook de aanwezigheid van het benodigde personeel en de benodigde middelen op het grondgebied van een bepaalde lidstaat. Heffing vindt dan plaats in het land waar de dienstverrichter de dienst aan de consument aanbiedt en uitvoert. Dit hoeft niet het land te zijn waar het verbruik plaatsvindt, maar moet mijns inziens wel worden geacht die plaats te benaderen. Doordat zowel een in het binnenland gevestigde ondernemer als een in het buitenland gevestigde ondernemer een fysieke constructie in het binnenland nodig heeft om diensten aan te bieden en te verrichten is de neutraliteit ook gewaarborgd.<sup>50</sup> Alle

49. Voor die diensten die op afstand gemakkelijker op afstand kunnen worden verleend, kende art. 9, tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn (thans art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) een afwijkende regeling.

50. Deze methode bleek in het verleden ook meestal tot heffing in het land van verbruik te leiden volgens de toelichting op het voorstel voor een Richtlijn tot wijziging van de Zesde Richtlijn wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822, def., blz. 2.

diensten worden dan belast in het land waar de fysieke constructie zich bevindt. Het maakt dan voor consumenten niet uit bij wie zij de diensten afnemen. Omdat bij een dergelijke fysieke constructie personeel aanwezig is dat de taal van het land spreekt en de wet- en regelgeving kent, is het vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud niet bezwaarlijk om te eisen dat een belastingplichtige btw-aangifte in het land doet waar de fysieke constructie zich bevindt. Ook de controle is gewaarborgd, omdat heffing plaatsvindt in het land waar de diensten feitelijk worden verricht. Hetzelfde geldt voor rechtszekerheid. Heffing vindt plaats in het land waar de ondernemer een fysieke constructie heeft. De ondernemer zal zelf min of meer eenvoudig kunnen vaststellen of hij over een dergelijke fysieke constructie beschikt. In de huidige tijd is een fysieke constructie echter niet langer voor alle diensten een vereiste om diensten aan te bieden in een bepaald land. Diensten kunnen op afstand worden verricht. De oplossing hiervoor vindt men echter niet in de invulling van het begrip vaste inrichting, maar in andere heffingsaanknopingspunten, zoals de plaats waar de consument woont (bijvoorbeeld art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Wanneer we bijvoorbeeld de server via welke elektronische diensten worden geleverd aanmerken als vaste inrichting hoeft daarmee heffing in het land van verbruik ook niet te worden benaderd. De plaats waar de server is gelegen kan eenvoudig een andere zijn dan de plaats waar de consument woont en de diensten verbruikt. Daarom moet er mijns inziens van worden uitgegaan dat de invulling van het begrip vaste inrichting nu nog steeds hetzelfde is als ten tijde van het tot stand komen van de Zesde Richtlijn.

Mededeling 22 spreekt over een met zekere duurzaamheid geëxploiteerde bedrijfsinrichting van een ondernemer wiens zetel van de bedrijfsuitoefening in het buitenland is gevestigd, vanuit welke inrichting leveringen van goederen en diensten jegens derden plegen te worden verricht. Uit deze definitie blijkt dat de bedrijfsinrichting geschikt dient te zijn om leveringen of diensten te kunnen verrichten. Volgens de mededeling zal in het algemeen een hier te lande gelegen fabriek, werkplaats, verkoopruimte of soortgelijke inrichting van een buitenlandse ondernemer als een in Nederland gevestigde vaste inrichting kunnen worden aangemerkt. Daarbij zal wel vereist zijn dat vanuit die fabriek, werkplaats, verkoopruimte of soortgelijke inrichting ook daadwerkelijk leveringen of diensten worden verricht. Een fabriek waarin enkel de producten worden gemaakt, maar van waaruit zij niet worden geleverd, lijkt om die reden vanuit Nederlands perspectief niet als vaste inrichting te kunnen worden beschouwd. Maar ook enkel de plaats van waaruit leveringen worden verricht, kan niet worden beschouwd als vaste inrichting, zo blijkt uit Mededeling 22. Een goederendepot is namelijk geen vaste inrichting. Van een vaste inrichting kan pas worden gesproken indien ook de betrekkingen die verband houden met het binnenkomen en leveren van goederen vanuit Nederland worden onderhouden. Hieruit volgt dat het enkele verrichten van de handeling waarmee de prestatie uiteindelijk tot stand komt, in dit geval het overdragen van de

macht om als eigenaar over een goed te beschikken, onvoldoende is om een vaste inrichting aan te nemen. Ook de handelingen die verband houden met het tot stand komen van de prestatie moeten worden verricht om een vaste inrichting in aanmerking te nemen. Een dergelijke benadering is mijns inziens in overeenstemming met het arrest ARO Lease.<sup>51</sup> Ook hieruit volgt dat enkel het verrichten van die handeling die ervoor zorgt dat de prestatie uiteindelijk tot stand komt, te weten het ter beschikking stellen van de auto, onvoldoende is om een vaste inrichting te hebben.

Als voor het bestaan van een vaste inrichting alle personeel en alle middelen zijn vereist die voor het aanbieden en uitvoeren van de diensten noodzakelijk zijn, rijst vervolgens de vraag wat precies onder het aanbieden en uitvoeren van diensten moet worden verstaan. Is het bijvoorbeeld voldoende dat de vaste inrichting zich bezig houdt met de kern van de dienstverlening of moet zij alle aspecten van de dienstverlening verrichten? Voor de vraag naar de mate waarin de vaste inrichting betrokken moet zijn bij de uitvoering van de prestaties om als vaste inrichting te kwalificeren kunnen de zaken SDC<sup>52</sup> en CSC<sup>53</sup> naar analogie worden toegepast. In die zaken is de toepassing van de vrijstelling van thans art. 135, eerste lid, onderdeel d en f, btw-richtlijn aan de orde. Naar het oordeel van het Hof van Justitie kunnen de door SDC en CSC verrichte diensten onder de vrijstelling vallen als zij over het geheel genomen een afzonderlijk geheel vormen, dat de kenmerkende en essentiële functies van een in de vrijstelling genoemde dienst vervult. Hieronder vallen niet het verrichten van eenvoudige materiële of technische diensten, zoals het ter beschikking stellen van een systeem van gegevensverwerking aan een bank. Het enkele verrichten van een element dat onontbeerlijk is om de vrijgestelde handeling te verrichten is niet voldoende. Als kenmerkende en essentiële functies van een in de vrijstelling genoemde dienst worden verricht, moet mijns inziens worden aangenomen dat die dienst als zodanig door de desbetreffende belastingplichtige wordt verricht. Dat een ondernemer daarbij steunt op werkzaamheden van de ondernemer voor wie hij de dienst verricht, doet daar niet aan af. In paragraaf 2.3.2 is dit al bij bespreking van het neutraliteitsbeginsel geconstateerd. Passen we het principe uit de zaken SDC en CSC toe op de vaste inrichting dan is sprake van een vaste inrichting wanneer het personeel en de middelen aanwezig zijn die de kenmerkende en essentiële functies van de desbetreffende diensten kunnen verrichten. Een inrichting die de kenmerkende en essentiële functies van een dienst verricht, moet mijns inziens ook geacht worden de dienst te verrichten. Het is dan niet meer dan logisch dat de locatie waar deze kenmerkende en essentiële functies worden

51. HvJ ARO Lease, reeds aangehaald.

52. HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/95, VN 1997, blz. 2606 (SDC).

53. HvJ 13 december 2001, zaak C-235/00, VN 2002/5.26 (CSC).

verricht als heffingsaanknopingspunt moet kunnen gelden en dus als vaste inrichting moet worden aangemerkt.

Niet alleen moeten de kenmerkende en essentiële functies van de desbetreffende diensten door het aanwezige personeel en de aanwezige middelen worden verricht. Dit moet ook zelfstandig gebeuren. Met zelfstandig wordt niet bedoeld op zelfstandig in de zin van art. 9, eerste lid en art. 10 btw-richtlijn. In de zaak FCE Bank<sup>54</sup> besliste het Hof van Justitie namelijk op basis van de kenmerken van een vaste inrichting dat deze niet zelfstandig is in de zin van art. 9, eerste lid, btw-richtlijn (zie voor een nadere bespreking van deze zaak 9.2.2). Als het kenmerkend is voor een vaste inrichting dat deze niet zelfstandig is in de zin van art. 9, eerste lid, btw-richtlijn dan wordt met het woord zelfstandig in de definitie van het begrip vaste inrichting iets anders bedoeld. Anders zouden er nooit vaste inrichtingen kunnen zijn. Uit de zaak DFDS<sup>55</sup> volgt ook dat een vaste inrichting niet geheel onafhankelijk hoeft te opereren. Op basis van onder meer de contractuele verhoudingen tussen DFDS A/S en DFDS Ltd. komt het Hof van Justitie tot de conclusie dat de dochtermaatschappij als assistent van de moeder optreedt. Dit vormt echter geen aanleiding om aan te nemen dat in dit geval geen sprake is van een vaste inrichting. Met het begrip zelfstandig wordt daarom naar mijn mening niet zozeer geduid op een onafhankelijkheid ten opzichte van de rest van de onderneming, maar op de wijze waarop en de mate waarin de inrichting is betrokken bij de uitvoering van die prestaties waarvan de plaats van dienst moet worden bepaald. Ook Mededeling 22<sup>56</sup> benadrukt een dergelijke benadering. De vaste inrichting moet haar activiteiten ontplooien *als ware* zij een zelfstandige ondernemer (cursivering MM). Zoals beschreven in paragraaf 5.2.3 volgt uit deze zinsnede mijns inziens dat deze als zodanig aan de vereisten van een organisatie van kapitaal en arbeid moet voldoen. Er zullen ook personen aanwezig moeten zijn die het productieproces kunnen sturen, de dagelijkse leiding genoemd in ARO Lease. Concluderend is een vaste inrichting dus een inrichting van een buitenlandse ondernemer op het grondgebied van een ander land die de kenmerkende en essentiële functies van het aanbieden en uitvoeren van een dienst verricht. Dit doet zij op een zodanige wijze dat zij als zodanig voldoet aan de vereisten van een organisatie van kapitaal en arbeid die wordt aangestuurd door ter plaatste aanwezige dagelijkse leiding. Daarbij mag zij wel steunen op de kennis en overkoepelende activiteiten van de onderneming als geheel.

54. HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, VN 2006/18.25 (FCE Bank).

55. HvJ 20 februari 1997, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).

56. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22), VN 1994, blz. 2640.

Naar mijn mening moeten in beginsel niet te strenge eisen worden gesteld aan het noodzakelijke personeel en de noodzakelijke middelen. Zo moet net als in de directe belastingen (paragraaf 6.4.4.2) worden aangenomen dat niet alleen een gebouw, maar ook een bepaalde ruimte kan worden aangemerkt als noodzakelijk 'middel' voor het bestaan van een vaste inrichting.<sup>57</sup> Ook kan een ruimte in het kantoorpand van een andere ondernemer als zodanig worden beschouwd.<sup>58</sup> De vraag is dan natuurlijk wel of de ondernemer wiens kantoorpand het niet is wel in voldoende mate 'beschikt over' de ruimte in het gebouw van de andere ondernemer (zie hierna paragraaf 7.3.3). Ook moet in beginsel het ontbreken van personeel ter plaatse niet als belemmering worden gezien voor het bestaan van een vaste inrichting indien dit personeel niet noodzakelijk is voor het aanbieden en uitvoeren van de desbetreffende diensten. Zo kunnen speelautomaten mijns inziens een vaste inrichting vormen wanneer de ondernemer tevens de beschikking heeft over een of meer personen die namens hem de automaat legen, onderhoud (laten) plegen, enzovoorts<sup>59</sup> ook als deze personen niet steeds aanwezig zijn op de locatie waar de automaten zijn geplaatst. Ook de aanwezigheid van een server in een bepaald land kan naar mijn mening een vaste inrichting opleveren op voorwaarde dat in dat land ook alle activiteiten worden verricht ten behoeve van de verlening van de elektronische diensten die via de server worden geleverd, zoals het onderhouden van de website.<sup>60</sup> Zoals hiervoor beschreven levert het aanmerken van de server als vaste inrichting echter geen oplossing voor het belasten van langs elektronische weg verrichte diensten. Die oplossing is in de btw al op andere wijze gevonden. Als speelautomaten als vaste inrichting worden beschouwd, levert dit wel heffing in het land van verbruik op.

Het stellen van niet te strenge eisen aan het noodzakelijke personeel en de noodzakelijke middelen zorgt ervoor dat heffing in het land van verbruik en het land van besteding in meer gevallen kan worden bereikt of benaderd. Als bijvoorbeeld wordt geëist dat sprake is van een kantoorgebouw in een bepaald land, kunnen ondernemers die niet de beschikking hebben over een kantoorgebouw, maar een werkkamer gebruiken bij één van de personeelsleden thuis (die wel duurzaam ter beschikking staat), niet worden geacht over een vaste inrichting te beschikken. Dit ondanks het feit dat zij net als de ondernemer die wel een kantoorgebouw tot zijn beschikking heeft, klanten kunnen ontvangen op dat adres en van daaruit diensten kunnen aanbieden en uitvoeren. Een niet

57. P.G.H. Albert, *Vaste inrichting*, Deventer, Uitgeverij FED, 1994, blz. 20.

58. Paragraaf 4 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

59. Vgl. HvJ Berkholtz, reeds aangehaald en Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro van 27 januari 2005, bij HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, Jur. 2005, blz. I-3947 (RAL (Channel Islands)). Zie ook paragraaf 10 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

60. Vgl. paragraaf 42.2 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

te strenge invulling van de eisen van het begrip vaste inrichting, waarborgt daarmee tevens de neutraliteit. De vorm van het benodigde samenstel van personeel en middelen waarover de ondernemer dient te beschikken is dan niet relevant. Ook vanuit het oogpunt van flexibiliteit is een niet te strenge toepassing van de eis 'personeel en middelen' toe te juichen. In de toekomst is de vaste inrichting dan bruikbaar als heffingsaanknopingspunt. Vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud en rechtszekerheid is een wat strengere toepassing van de eis 'personeel en middelen' wel wenselijk. Het ontbreken van personeel levert voor de ondernemer al een administratieve belemmering op, in die zin dat hij btw-aangifte moet doen in een voor hem vreemde taal en met toepassing van een hem vreemde wet- en regelgeving. Het feit dat bijvoorbeeld speelautomaten zijn geplaatst in een land, betekent echter dat de ondernemer zich wel enigszins in de wet- regelgeving van dat land heeft verdiept. De administratieve eenvoud staat ten opzichte van de neutraliteit en heffing in het land van verbruik en land van besteding ook op het tweede plan (zie paragraaf 3.5.2.2). Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is een ruime uitleg van de eis 'personeel en middelen' ook niet gewenst. Dit leidt er namelijk toe dat buitenlandse ondernemers met btw-heffing in Nederland kunnen worden geconfronteerd, zonder dat zij zich er bewust van zijn dat zij een vaste inrichting in Nederland hebben. Vanuit het oogpunt van de waarborging van controles is het ook ondoenlijk om in al die gevallen vast te stellen of juist wel of niet sprake is van een vaste inrichting. Een te ruime uitleg is dus ook niet gewenst. Een ruime uitleg levert echter wel heffing op in het land waar de diensten worden verricht, hetgeen vanuit controleoogpunt wel wenselijk is (zie paragraaf 3.5.4.2).

### 7.3.3 *Beschikken over*

Om tot een vaste inrichting te komen moet de ondernemer *beschikken over* het benodigde personeel en de benodigde middelen. In de zaken DFDS,<sup>61</sup> ARO Lease<sup>62</sup> en RAL (Channel Islands)<sup>63</sup> is dit aan de orde gekomen. In de zaak DFDS staat het feit dat de middelen eigendom zijn van DFDS Ltd. en het personeel in dienst is bij DFDS Ltd. niet in de weg aan het bestaan van een vaste inrichting van moedermaatschappij DFDS A/S in het Verenigd Koninkrijk. In de zaak ARO Lease overweegt het Hof dat de zelfstandige tussenpersonen niet als personeel van ARO Lease kunnen worden beschouwd. Het Hof van Justitie spreekt in deze zaak, in tegenstelling tot in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien over *eigen* personeel (cursivering MM). Ik ga ervan uit dat hiermee geen wijziging in de definitie van het begrip vaste inrichting is

61. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

62. HvJ ARO Lease, reeds aangehaald.

63. HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, VN 2005/32.26 (RAL (Channel Island)).



aangebracht, noch dat personeel pas personeel kan zijn als het daadwerkelijk in loondienst is bij de ondernemer van wie moet worden bepaald of hij een vaste inrichting heeft. In de zaak ARO Lease betrof het tussenpersonen die volledig zelfstandig waren, zij werden ook niet door ARO Lease als personeel ingeleend, waardoor zij materieel een arbeidsrelatie met ARO Lease hadden. In de zaak RAL (Channel Islands) ten slotte probeert de belastingplichtige juist door het personeel en de middelen in te huren van andere gelieerde vennootschappen te voorkomen dat sprake is van een vaste inrichting. Als zij geen vaste inrichting zou hebben, zouden haar diensten namelijk belast zijn in het land waar zij haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, buiten de Unie.

Een ondernemer beschikt mijns inziens over personeel en middelen als hij deze naar eigen goeddunken kan inzetten. Het maakt daarbij niet uit of het personeel bij hem in dienst is en of de middelen zijn eigendom zijn. Zij kunnen ook bij derden worden ingehuurd.<sup>64</sup> Een ondernemer die zijn rechten om naar eigen goeddunken te beschikken over een personeelslid of een middel ten behoeve van een derde afstaat door het uit te lenen, te verhuren of er een bepaald<sup>65</sup> beperkt recht op te vestigen, kan dan ook niet meer worden geacht over dat personeelslid respectievelijk dat middel te beschikken. Een meer interessante vraag is of nog gesproken kan worden over 'beschikken over' indien een ondernemer niet simpelweg personeel en middelen inhuurt, maar een andere ondernemer opdracht geeft (een deel van) de dienstverrichting te verzorgen. Ter uitvoering van het aan hem opgedragen deel van de dienstverrichting zal deze ingeschakelde ondernemer zijn eigen personeel en middelen inzetten. De ondernemer kan de ingeschakelde ondernemer wel aanwijzingen geven, maar dagelijkse instructies over hoe de dienst moet worden uitgevoerd, kan eerstgenoemde ondernemer niet geven. De ondernemer die een andere ondernemer heeft ingeschakeld krijgt slechts een dienst geleverd.

Uit de zaak DFDS volgt dat er situaties denkbaar zijn waarin een ondernemer toch over het personeel en de middelen van een andere ondernemer kan beschikken indien hij een deel van zijn dienstverlening uitbesteedt aan die andere ondernemer. Gesteld zou kunnen worden dat een ondernemer een zodanige controle uitoefent over het personeel en de middelen van een andere ondernemer dat hij in feite beschikt over dit personeel en deze middelen. Een eerste voorwaarde hiervoor is mijns inziens dat de ingeschakelde ondernemer

64. Vgl. in de directe belastingen paragraaf 4 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

65. Vestiging van een recht van opstal of een recht van vruchtgebruik leiden er mijns inziens toe dat er niet meer over het desbetreffende middel kan worden geschikt. Vestiging van bijvoorbeeld een recht van overpad of hypotheek- of pandrecht brengt dit niet met zich.

geen – of in ieder geval niet zonder toestemming van de andere ondernemer – diensten aan anderen mag verrichten. Is dit namelijk wel het geval dan beschikt de uitbestedende ondernemer nooit volledig over het personeel en de middelen. Hij is niet te allen tijde vrij om het personeel en de middelen naar zijn believen in te zetten. Zij kunnen ieder moment worden ingezet om diensten jegens derden te verrichten. Indien wel met toestemming diensten jegens anderen mogen worden verricht, mag deze dienstverlening mijns inziens slechts incidenteel zijn of achtergesteld bij de dienstverlening aan de uitbestedende ondernemer. Indien structureel diensten worden verricht aan andere ondernemers en de dienstverlening van de uitbestedende ondernemer heeft hierbij geen voorrang dan kan de uitbestedende ondernemer niet vrij beschikken over het personeel en de middelen van de andere ondernemer. Dat een overcapaciteit wordt benut door af en toe diensten te verrichten aan anderen, doet mijns inziens niet af aan de conclusie dat wordt beschikt over het personeel en de middelen. Een tweede voorwaarde is dat de uitbestedende ondernemer strikte aanwijzingen en richtlijnen moet geven aan het personeel over de wijze waarop zij moeten handelen en de middelen moeten inzetten. Hij moet met het personeel om kunnen gaan als ware sprake van zijn eigen personeel. Dat betekent bijvoorbeeld ook dat de uitbestedende ondernemer moet kunnen bepalen dat bepaalde personeelsleden niet meer voor hem zullen werken. In geval van een ingeschakelde ondernemer die vrijwel alleen voor de uitbestedende ondernemer werkzaam is, zal dit voor die betreffende persoon in de meeste gevallen ontslag betekenen. In de zaak DFDS waren vergaande richtlijnen aanwezig voor het personeel van DFDS Ltd. Of die ook zo ver gingen dat DFDS A/S kon bepalen welk personeel wel en welk personeel niet voor haar werkte is echter onbekend. In elk geval moest DFDS Ltd. DFDS A/S raadplegen voordat zij kaderpersoneel aanstelde.<sup>66</sup> Als van voldoende controle over het personeel en de middelen van een ander kan worden gesproken, converteert de dienst die op papier een andere naam heeft tot het ter beschikking stellen van personeel en middelen.<sup>67</sup> Voor het te beschikking stellen hiervan ontvangt de ingeschakelde ondernemer een vergoeding. Zij verricht daarmee een belastbare prestatie aan de uitbestedende ondernemer.

In de literatuur is de opvatting van het Hof van Justitie uit de zaak DFDS sterk bekritiseerd. Men stelt dat het Hof de zelfstandigheid van de rechtspersoon DFDS Ltd. negeert.<sup>68</sup> De zaak DFDS roept dan ook de vraag op of een rechtspersoon

66. Conclusie van Advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997, bij HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, Jur. 1997, blz. I-1005 (DFDS).

67. Dit zou beschouwd kunnen worden als fiscale herkwalificatie, zie hierover onder meer G.G.M. Kortenaar, *Fraus Legis in de omzetbelasting*, in: *De Ware Koningin der belastingen*. Opstellen aangeboden aan Prof. Mr. J. Reugebrink, Deventer, Uitgeverij FED, 1990, blz. 64.

68. Zie bijvoorbeeld Vereniging voor Belastingwetenschap, *Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 18, W.A.P. Nieuwenhuizen, BTW: Leuker kunnen we het niet maken, →

onzelfstandig kan zijn en dan een vaste inrichting van de rechtspersoon waarvan deze afhankelijk is, kan vormen. Hof Den Haag is deze mening in elk geval toegedaan.<sup>69</sup> Voor de vraag of sprake is van zelfstandigheid in de zin van art. 9, eerste lid en art. 10 btw-richtlijn is van belang of de desbetreffende persoon zelf economisch risico draagt. Een persoon moet zelfstandig, binnen de door de wet gestelde grenzen, het personeel en materieel aantrekken en organiseren dat nodig is voor de uitvoering van zijn werkzaamheden.<sup>70</sup> Een vaste inrichting draagt een dergelijk economisch risico niet naar het oordeel van het Hof van Justitie<sup>71</sup> (zie voor een nadere beschouwing paragraaf 9.2.2). In tegenstelling tot bij een vaste inrichting, staat de rest van het concern in beginsel niet garant voor de schulden van een vennootschap. Schuldeisers van een noodlijdende vennootschap kunnen zich niet verhalen op het vermogen van andere concernvennootschappen. Schuldeisers van een vaste inrichting kunnen zich wel verhalen op het vermogen van de zetel van bedrijfsuitoefening of andere vestigingen en andersom. Een vennootschap kan ook failliet gaan. Een vaste inrichting kan dat als zodanig niet. Wel kan uiteraard de vennootschap waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt failliet gaan. Andere concernvennootschappen kunnen zich wel borgstellen voor verstrekte leningen en zich verplichten geld te steken in een noodlijdende vennootschap bij het redden van een vennootschap van een dreigend faillissement. Dit betekent echter niet dat de juridisch zelfstandige vennootschap als zodanig geen economisch risico meer loopt. Een borgstelling geldt slechts tegenover de geldverstrekker en het geld steken in een noodlijdende vennootschap brengt niet automatisch met zich dat deze er boven op komt en blijft. Uit de zaak DFDS blijkt ook niets over een dergelijke financiële relatie tussen DFDS A/S en DFDS Ltd. Een onzelfstandigheid van een rechtspersoon zou ook op basis van andere omstandigheden kunnen worden gebaseerd dan die van een natuurlijk persoon of vaste inrichting. Men komt dan al gauw bij omstandigheden als aandeelverhoudingen, het uitsluitend werkzaam zijn voor een andere concernvennootschap en het moeten opvolgen van instructies van een andere vennootschap. Omstandigheden die van belang zijn voor het bestaan van een fiscale eenheid.<sup>72</sup> In zoverre deel ik dan ook de huidige

→ ingewikkelder wel, NTFR 2001/1545, blz. 3, M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997, blz. 1374, A. van Dongen, M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, O.L. Mobach en R. Vos, Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2003, blz. 152.

69. Hof Den Haag 7 juli 1999, nr. 98/4296, VN 1999/48.18.

70. HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90, VN 1991, blz. 2162 (Ayuntamiento de Sevilla/Spaanse ontvangers).

71. HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, VN 2006/18.25 (FCE Bank).

72. Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, COM (2009), 325 def., blz. 9 en HR 22 februari 1989, nr. 25 068, BNB 1989/112.

opvatting in literatuur<sup>73</sup> en jurisprudentie<sup>74</sup> dat een onzelfstandige rechtspersoon niet bestaat naast de figuur van de fiscale eenheid.

Vervae is van mening dat het Hof van Justitie in de zaak DFDS een vaste vertegenwoordiger heeft geïntroduceerd in de btw.<sup>75</sup> In paragraaf 6.4.4.7 is besproken wanneer sprake is van een vaste vertegenwoordiger in de directe belastingen. Van een dergelijke vertegenwoordiger is alleen sprake indien iemand bevoegd is namens een buitenlandse onderneming overeenkomsten te sluiten die die onderneming binden. De vaste vertegenwoordiger is juist niet betrokken bij de uitvoering van de gesloten overeenkomst. In de omzetbelasting bestaat de wens om de uitgevoerde prestaties te belasten. Een vaste vertegenwoordiger, zoals die in de directe belastingen geldt, is dus in de omzetbelasting niet toepasbaar. Lavagnilio constateert dit onderscheid eveneens en stelt op basis daarvan dat de vaste inrichting uit het OESO-Modelverdrag een ruimer begrip is dan de vaste inrichting in de btw. Indien een ondernemer een vaste inrichting heeft op grond van art. 5, vijfde en zesde lid, OESO-Modelverdrag betekent dit niet automatisch dat er ook een vaste inrichting voor de btw is. Als er een vaste inrichting voor de btw is, zal er volgens Lavagnilio wel automatisch een vaste inrichting in de zin van het OESO-Modelverdrag zijn.<sup>76</sup>

Naar mijn mening heeft het Hof van Justitie in de zaak DFDS aansluiting gezocht bij het mededingingsrecht en in het bijzonder de jurisprudentie over agentuur in de zin van art. 85 EG-Verdrag (tekst van 1996). Advocaat-generaal La Pergola wijst namelijk expliciet naar dit mededingingsrecht en het Hof lijkt hem daarin te volgen.<sup>77</sup> Het Hof baseert zijn oordeel namelijk op dezelfde feitelijke omstandigheden in de zaak DFDS als La Pergola. Op basis van art. 85 EG-Verdrag (tekst van 1996) zijn alle overeenkomsten tussen ondernemingen verboden die tot gevolg hebben dat de mededinging binnen de gemeenschappelijke markt wordt

73. Onder andere B.G. van Zadelhoff, Van Laurel & Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid in de BTW, WFR 1992, blz. 798, M.E. van Hilten, noot bij HR 8 september 1993, nr. 28 849, FED 1993/785, R.N.G. van der Paardt, Optie voor belaste verhuur: van ondernemerschap tot *fraus legis*, MBB 1994, blz. 243, J. Reugebrink en M.E. van Hilten, Omzetbelasting, Deventer, Uitgeverij FED, 1997, blz. 93 en S.T.M. Beelen e.a., *Cursus belastingrecht. Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, losbladig, 2.1.6.C.a. Anders: C.L. van Lindonk, De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen. Een vergelijkend onderzoek naar het ondernemingsbegrip in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en omzetbelasting, Arnhem, Gouda Quint, 1990, blz. 200 en 201.

74. Onder andere HR 25 augustus 1993, nr. 28 893, BNB 1993/339, Hof Den Haag 17 september 1996, nr. 94/1764, VN 1997, blz. 1582, HR 24 augustus 1999, nr. 34 514, BNB 1999/439 en Hof Amsterdam 16 december 1999, nr. 98/4939, VN 2000/17.1.3.

75. Aldus ook: F.L.J. Vervae, De vaste inrichting – vangnet voor BTW-heffing?, Btw Brief 1997, nr. 6/7, blz. 8 en 9.

76. M. Lavagnilio, Concepts of Permanent and Fixed Establishment under Italian Law – The Philip Morris Case, *International VAT Monitor* November/December 2002, blz. 473 en 474.

77. Conclusie van Advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997, bij HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, Jur. 1997, blz. I-1005 (DFDS).

verhinderd, beperkt of vervalst en de handel tussen lidstaten ongunstig wordt beïnvloed. Dit verbod geldt echter niet voor alleenverkoopovereenkomsten met handelsagenten en commissionairs.<sup>78</sup> Het feit dat een agent of commissionair zich verplicht gedurende een bepaalde tijd voor een opdrachtgever werkzaam te zijn is een uitvloeisel van de speciale plicht tot wederzijdse behartiging van de belangen tussen de agent of de commissionair en de opdrachtgever. Deze tussenpersonen zijn te beschouwen als een in de onderneming van de opdrachtgever opgenomen hulporgaan dat met de onderneming van de opdrachtgever een economische eenheid vormt.<sup>79</sup> Vandaar dat DFDS Ltd. als assistent van de moedermaatschappij DFDS A/S kan worden aangemerkt. Aan de integratie van de agent of commissionair in de onderneming van de opdrachtgever staat niet in de weg dat de agent of commissionair risico loopt voor zijn eigen werkzaamheden, zijn eigen bedrijfsvoering.<sup>80</sup> Dat betekent mijns inziens dat er van uit moet worden gegaan dat uitgaande van deze benadering DFDS Ltd. een belastbare prestatie verricht aan DFDS A/S. Alleen ten opzichte van derden treden zij op als één onderneming, die van DFDS A/S waarin DFDS Ltd. is geïntegreerd. Ik vraag me af of de onverkorte toepassing van een leerstuk uit het mededingingsrecht op de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting wel op zijn plaats is. Met name nu het mededingingsrecht helemaal niet gaat over de vraag of een handelsagent of commissionair een nevenvestiging vormt van de opdrachtgever voor wie zij handelen. Ook is bij de vraag of een persoon optreedt als assistent van een andere persoon bepalend of al dan niet sprake is van onafhankelijkheid. Dit blijkt uit de kapitaalverhouding en contractuele beperkingen tussen DFDS A/S en DFDS Ltd. Omstandigheden die ook voor het bestaan van een fiscale eenheid van belang zijn bij de financiële en economische verwevenheid<sup>81</sup> en die zoals hiervoor aangegeven mijns inziens ook alleen kunnen worden toegepast voor de vraag of sprake is van een fiscale eenheid. Er van uitgaande dat het Hof aansluiting heeft gezocht bij het mededingingsrecht en in het bijzonder de jurisprudentie over agentuur, acht ik de zaak DFDS een onjuiste beslissing. Het resultaat van de beslissing van het Hof acht ik echter wel wenselijk.

Wanneer een ondernemer een andere ondernemer inschakelt kunnen zich twee situaties voordoen. De eerste is die waarin een consument een overeenkomst sluit met een ondernemer tot dienstverlening waarbij hij ook alleen contact heeft met die ondernemer. De ondernemer met wie hij de overeenkomst heeft gesloten, laat de werkzaamheden uitvoeren door een andere

78. Bekendmaking van de Commissie met betrekking tot alleenverkoopovereenkomsten met handelsagenten en commissionairs, PbEG 1962, nr. 139, blz. 2921-2922.

79. HvJ 16 december 1975, gevoegde zaken 40 tot 48, 50, 54 tot 56, 111, 113 en 114/73, Jur. 1975, blz. 1663 (Coöperatieve vereniging "Suiker Unie" UA e.a.), r.o. 20.

80. HvJ 24 oktober 1995, zaak C-266/93, Jur. 1995, blz. I-3477 (Volkswagen AG en VAG Leasing), r.o. 19.

81. Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, reeds aangehaald en HR 22 februari 1989, nr. 25 068, reeds aangehaald.

ondernemer. Stel bijvoorbeeld dat een consument contact heeft met een ondernemer in Nederland en met hem een overeenkomst sluit voor het plaatsen van advertenties. De consument levert de teksten aan bij deze ondernemer. Het opstellen van de advertenties en het bepalen van de media waarin deze worden geplaatst, besteedt de Nederlandse ondernemer uit aan een Belgische ondernemer. Heffing over de dienst van de Nederlandse ondernemer aan de consument vindt op grond van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) plaats in Nederland. Dit is ook het land waar de consument zijn besteding doet en naar moet worden verondersteld ook het land van verbruik. De dienst van de Belgische ondernemer aan de Nederlandse ondernemer is belast in Nederland. De Nederlandse ondernemer geeft deze btw aan op grond van de verleggingsregeling en brengt deze in dezelfde btw-aangifte weer in aftrek. In DFDS doet zich de omgekeerde situatie en tweede mogelijk situatie, voor. De consument sluit via het door DFDS Ltd. geëxploiteerde reisbureau in het Verenigd Koninkrijk een contract met DFDS A/S. Er is geen contact tussen de consument en personeel van DFDS A/S.<sup>82</sup> Als DFDS A/S niet kan worden geacht over een vaste inrichting te beschikken in het Verenigd Koninkrijk vindt heffing over de dienst van DFDS A/S plaats in Denemarken, daar waar DFDS A/S haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Denemarken is niet het land van besteding van de consument noch het land van verbruik. Het Verenigd Koninkrijk is het land van besteding en moet mijns inziens ook worden gezien als het land waar de dienst van het reisbureau zelf wordt verbruikt.<sup>83</sup> Door ervan uit te gaan dat DFDS A/S een vaste inrichting heeft in het Verenigd Koninkrijk is heffing in het Verenigd Koninkrijk mogelijk. Een dergelijke vaste inrichting moet mijns inziens echter niet worden gebaseerd op de vraag of DFDS Ltd. al dan niet onafhankelijk is, maar op basis van andere factoren. In paragraaf 7.7.3 zal aandacht worden besteed aan deze situaties, in welke gevallen naar mijn mening gesproken zou moeten kunnen worden van een vaste inrichting en wat de voorwaarden daarvoor zijn.

#### 7.3.4 Duurzaamheid

##### 7.3.4.1 Inleiding

Een criterium dat in de jurisprudentie van het Hof van Justitie niet nader is uitgewerkt is 'duurzaam'. Het Hof stelt dat sprake moet zijn van een zekere bestendigheid, de ondernemer dient duurzaam over het nodige personeel en de nodige middelen te beschikken.<sup>84</sup> In ARO Lease herformuleert het Hof dit

82. Vgl. Hof Den Bosch 16 september 2010, nr. 09/00344, te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

83. De verkochte reis wordt uiteraard in een ander land verbruikt, tenzij de reis naar een plaats in het Verenigd Koninkrijk gaat.

84. HvJ Berkholz, reeds aangehaald, r.o.18 en HvJ Faaborg-Gelting Linien, reeds aangehaald, r.o. 17.

later tot een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid.<sup>85</sup> In de directe belastingen wordt onderscheid gemaakt tussen vast naar tijd en vast naar plaats. Vast naar tijd ziet op de periode gedurende welke de ondernemer over het personeel en de middelen beschikt en hiermee ook daadwerkelijk activiteiten verricht. Vast naar plaats ziet op de verbondenheid met een specifiek geografisch punt (zie paragraaf 6.4.4.2). Daarbij zou onderscheid kunnen worden gemaakt tussen de situatie waarin de inrichting aard- en nagelvast is, de inrichting weliswaar verplaatsbaar is, maar voor het verrichten van de desbetreffende activiteiten vereist is dat deze gedurende een bepaalde tijd ter plaatse aanwezig is<sup>86</sup> en de situatie waarin de inrichting voortdurend in beweging is, zoals in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien. Mijns inziens heeft het Hof met duurzaamheid in de btw het oog op duurzaamheid naar tijd. De verbondenheid met een specifieke plaats is geen vereiste voor het bestaan van een vaste inrichting in de btw.<sup>87</sup> Indien dit namelijk een vereiste is, had het Hof dit kunnen aangrijpen om in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien het bestaan van een vaste inrichting in ieder geval op basis daarvan in twijfel te trekken. Ook uit Mededeling 22 blijkt niet dat een duurzame verbondenheid met een bepaald geografisch punt of in elk geval het grondgebied van een land is vereist voor het bestaan van een vaste inrichting. Mededeling 22 spreekt van een duurzaam geëxploiteerde bedrijfsinrichting, waarbij de duurzaamheid wordt gekoppeld aan het exploiteren. Het is dus voldoende dat de ondernemer gedurende een bepaalde periode over personeel en middelen beschikt waarmee hij prestaties verricht. Dat de ondernemer deze inrichting vervolgens verplaatst over het grondgebied van verschillende landen, lijkt op zich niet af te doen aan het bestaan van een vaste inrichting. Een zeer kortstondige aanwezigheid op het grondgebied van een lidstaat maakt deze lidstaat echter niet het meest nuttige aanknopingspunt voor belastingheffing. Het levert derhalve geen fiscaal rationele oplossing op om hierbij aan te knopen. De administratieve lasten van het voldoen van btw en de controle hierop in een ander land moeten in een dergelijk geval te zwaar worden geacht (zie verder paragraaf 7.4). In het vervolg van deze paragraaf komt allereerst de vraag aan de orde hoe duurzaamheid naar tijd in de btw moet worden ingevuld. In paragraaf 7.3.4.3 zal worden gekeken naar de verbondenheid met een bepaalde plaats

De duurzaamheid naar tijd kan worden opgevat als het vereiste dat de ondernemer gedurende een bepaalde periode niet alleen de beschikking heeft over personeel en middelen, maar ook de samenhang tussen dit personeel en deze middelen die wordt gevormd door de gezamenlijke bestemming om een

85. HvJ ARO Lease, reeds aangehaald, r.o. 19.

86. In de directe belastingen is bijvoorbeeld een tentencomplex van een Duits circus als vaste inrichting aangemerkt, HR 13 oktober 1964, nr. 11 908, BNB 1954/336.

87. Anders M.E. van Hilten, Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997, blz. 1369 e.v.

bepaalde activiteit te verrichten gedurende die periode behoudt. Ook is het mijns inziens voor de toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van belang dat de ondernemer gedurende die periode daadwerkelijk prestaties verricht vanuit deze inrichting. Op grond van art. 45 btw-richtlijn vindt heffing plaats in het land waar de dienstverrichter is gevestigd. De periode gedurende welke een ondernemer over personeel en middelen dient te beschikken kan in absolute zin worden bekeken. Alleen de zuivere bestaansduur is dan van belang. Ook het aantal prestaties dat de ondernemer verricht, de omvang van deze prestaties indien dit er slechts weinig zijn of de aard van de onderneming kunnen echter bijvoorbeeld van belang zijn.<sup>88</sup>

#### 7.3.4.2 Duurzaamheid naar tijd

Mijns inziens moet worden aangenomen dat voor de invulling van duurzaamheid naar tijd in de btw in principe slechts de bestaansduur van de inrichting in absolute zin in aanmerking wordt genomen. Omstandigheden als de aard van de onderneming, de hoeveelheid prestaties of de relatief grote omvang van slechts enkele prestaties, spelen namelijk een belangrijke rol in de afweging die lidstaten moeten maken of de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting fiscaal het meest nuttige aanknopingspunt is. In paragraaf 7.4 wordt hierop uitgebreider ingegaan. Bij de zoektocht naar het meest nuttige aanknopingspunt voor btw-heffing wordt teruggekeerd naar de uitgangspunten die aan de regels voor de plaats van dienst ten grondslag liggen (zie hoofdstuk 3). Het uitgangspunt van heffing in het land van verbruik en heffing in het land van besteding vraagt er eigenlijk om iedere dienstverrichting van een buitenlandse ondernemer in het binnenland te belasten. Alle diensten worden dan immers belast in het land waar zij aan de consumenten worden aangeboden en naar moet worden verondersteld ook worden verbruikt. Ook vanuit de neutraliteit verdient het de voorkeur om alle diensten van buitenlandse dienstverrichters te belasten in het binnenland. Het maakt dan voor de consument niet uit of hij een dienst koopt van een ondernemer die daar permanent of juist tijdelijk een structuur van personeel en middelen heeft. Twee andere uitgangspunten, de administratieve eenvoud en controle, wijzen echter in tegengestelde richting. Een ondernemer en de belastingadministratie kunnen niet voor iedere geringe activiteit worden geconfronteerd met de administratieve lasten die zijn gekoppeld aan het in rekening brengen en voldoen van btw in het binnenland. Juist wanneer het aantal prestaties dat een ondernemer verricht of de omvang van een gering aantal prestaties een bepaalde grens bereikt, moet worden aangenomen dat het uitgangspunt dat heffing plaats dient te vinden in het land van verbruik en land van besteding en de neutraliteit gaan prevaleren boven de uitgangspunten administratieve eenvoud en controle. De tijdsduur *sec* is mijns inziens in

88. Vgl. de in paragraaf 6.3.3 besproken zaak Gebhard HvJ 30 november 1995, zaak C-55/94, FED 1997/175 (Gebhard), r.o. 25.



ieder geval bij de afweging die moet worden gemaakt niet relevant. Het zijn het aantal prestaties en/of de omvang hiervan die de mate van deelneming aan het maatschappelijk verkeer door de buitenlandse ondernemer in een ander land bepalen en daarmee de vraag welke uitgangspunten moeten prevaleren.

In de tweede plaats zou uit art. 53 btw-richtlijn (tekst 2010) kunnen worden afgeleid dat het gaat om bestaansduur in absolute zin. Aangenomen moet namelijk worden dat de communautaire wetgever met de culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten in de zin van art. 53 btw-richtlijn (tekst 2010) mede het oog heeft gehad op concerten, theatervoorstellingen, festivals en andere evenementen die zich kenmerken door een massale belangstelling en dus ook een massale kaartverkoop. Vaak wordt dan voor een kortere periode personeel en middelen bijeen gebracht. Verder kan niet worden miskend dat, het belangrijkste deel van de uitvoering (het verzorgen van het evenement) plaatsvindt op de locatie waar het evenement plaatsvindt en daar dus ook over het nodige personeel en de nodige middelen wordt beschikt. Ook volgt uit art. 53 btw-richtlijn (tekst 2010) dat de plaats waar de diensten materieel worden verricht als een nuttig aanknopingspunt wordt beschouwd. De communautaire wetgever zal ten aanzien van art. 53 btw-richtlijn (tekst 2010) niet het oog hebben gehad op deze grootschalige evenementen indien deze steeds naar zijn mening een vaste inrichting van de desbetreffende artiest of organisator in de lidstaat waar het evenement wordt georganiseerd doen ontstaan. Omdat over het benodigde personeel en de noodzakelijke middelen wordt beschikt voor de uitvoering van de prestatie in kwestie en de plaats waar de diensten materieel worden verricht kennelijk een nuttig aanknopingspunt vormt, moet worden aangenomen dat het duurzaamheid naar tijd is waaraan niet wordt voldaan.

Een volgende vraag is uiteraard wat de minimumbestaansduur van een inrichting dient te zijn, wil deze kwalificeren als vaste inrichting. Skaar stelt ten aanzien van de vaste inrichting in de directe belastingen dat anderhalf jaar over het algemeen voldoende is. Zes maanden is echter over het algemeen onvoldoende.<sup>89</sup> In een uitspraak van de Hoge Raad van 7 maart 1956, opgenomen in BNB 1956/123,<sup>90</sup> wordt een inrichting van waaruit anderhalf jaar contact wordt onderhouden met het Gewestelijk Arbeidsbureau aangemerkt als vaste inrichting. Een schip dat gedurende ongeveer vijf maanden werkzaamheden uitvoerde in territoriale wateren kon niet als vaste inrichting worden aangemerkt.<sup>91</sup> In het circustentenarrest werd een circus dat gedurende ongeveer vijf á zes maanden in Nederland voorstellingen geeft echter als vaste inrichting

89. A.A. Skaar, *Permanent Establishment. Erosion of a Tax Treaty Principle*, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991, blz. 566.

90. HR 7 maart 1956, nr. 12 661, BNB 1956/123.

91. HR 22 januari 1975, nr. 17 537, BNB 1975/66.

voor de loonbelasting aangemerkt.<sup>92</sup> Mijns inziens moet worden aangenomen dat in de btw niet van een te lange periode moet worden uitgegaan. De vraag kan zelfs worden gesteld of duurzaamheid naar tijd in de btw wellicht overbodig is nu de autoriteiten van de betrokken lidstaten bij de keuze voor de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting reeds een afweging moeten maken welk aanknopingspunt het meest nuttige is. Daarbij zal indirect de tijdsduur een rol spelen. Een inrichting met een langere bestaansduur, zal meestal ook een groter aantal prestaties verrichten of prestaties met een relatief grote omvang. De duurzaamheid naar tijd biedt echter zekerheid voor de belastingplichtige. Hoe de afweging die de autoriteiten van de lidstaten maken, uitvalt, zal namelijk in sommige gevallen lastig te voorspellen zijn en is slechts aan marginale toetsing onderworpen (zie paragraaf 7.4.2). Duurzaamheid naar tijd biedt de ondernemer een ondergrens in welk geval hij niet in de btw-heffing in een andere lidstaat wordt betrokken. Mede gezien het feit dat een langere bestaansduur ook een grotere mate van deelname aan het maatschappelijk verkeer in een ander land veronderstelt en bijgevolg ook eerder het uitgangspunt dat heffing dient plaats te vinden in het land van verbruik en besteding en de neutraliteit zal laten prevaleren boven de uitgangspunten administratieve eenvoud en controle, mag mijns inziens niet een te lange bestaansduur worden geëist.

De bepaling of is voldaan aan duurzaamheid naar tijd, zal mijns inziens niet in de eerste plaats afhangen van de feitelijk geconstateerde tijdsduur, maar van de geobjectiveerde bedoelingen van de ondernemer.<sup>93</sup> Indien dit niet het geval zou zijn dan zou eerst achteraf kunnen worden vastgesteld of aan duurzaam naar tijd is voldaan. Dit brengt met zich dat of de heffing in het land waar de vaste inrichting is gevestigd zou moeten worden teruggedraaid (als uiteindelijk blijkt dat toch niet aan duurzaamheid naar tijd is voldaan) of heffing in het land waar de vaste inrichting is gevestigd pas kan aanvangen indien een bepaalde termijn wordt overschreden. Het terugdraaien van de heffing is mijns inziens vanwege de praktische problemen geen optie. Vanwege verschillen in wet- en regelgeving tussen lidstaten, bijvoorbeeld voor het tarief, brengt dit met zich dat meer of juist minder btw kan zijn verschuldigd. Dit verschil zou in principe door de consumenten aan de ondernemer moeten worden betaald respectievelijk de ondernemer zou dit verschil aan de consumenten moeten uitbetalen.<sup>94</sup> Pas heffen in het land van de vaste inrichting nadat een bepaalde tijdsduur is overschreden, is niet in overeenstemming met de gedachte dat de binnenlandse ondernemer en de buitenlandse ondernemer die op gelijke

92. HR 13 oktober 1954, nr. 11 908, BNB 1954/336.

93. In de directe belastingen is dit eveneens het geval, paragraaf 6.1 en 6.3 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag. Zie paragraaf 6.4.4.2.

94. Uit HvJ 18 juni 2009, zaak C-566/07, VN 2009/31.14 (Stadeco), blijkt dat een lidstaat de voorwaarde van terugbetaling mag stellen voordat per vergissing op de factuur vermelde btw niet meer verschuldigd is.

wijze aan het maatschappelijk verkeer deelnemen in het binnenland op gelijke wijze in de heffing moeten worden betrokken. De binnenlandse ondernemer moet met ingang van zijn eerste prestatie in het binnenland btw betalen, terwijl de buitenlandse ondernemer die op gelijke wijze deelneemt aan het maatschappelijk verkeer dit pas na verloop van tijd hoeft. De bedoelingen van de ondernemer om gedurende een bepaalde periode personeel en middelen bijeen te houden, zouden kunnen worden aangetoond aan de hand van de volgende feiten en omstandigheden:

1. De ondernemer sluit een huurcontract af voor onbepaalde tijd of voor een langere periode of verworft een onroerende zaak in eigendom in een ander land.
2. De ondernemer stelt in een ander land personeel aan voor onbepaalde tijd of voor een langere periode.
3. De ondernemer verworft duurzame bedrijfsmiddelen en bestemt deze voor zijn activiteiten in een ander land.
4. De ondernemer laat zich in een ander land inschrijven bij de Kamer van Koophandel of andere registers, waaruit zijn bedoelingen blijken om voor een zekere tijd deel te nemen aan het maatschappelijk verkeer in een ander land.

#### 7.3.4.3 *Verbondenheid met een bepaalde locatie*

Zoals in paragraaf 7.3.4.1 beschreven, wordt in de btw met duurzaamheid mijns inziens niet verbondenheid met een specifieke locatie bedoeld. Indien verbondenheid met een specifiek geografisch punt vereist zou zijn, had het Hof van Justitie dit in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien expliciet kunnen aangrijpen om te oordelen dat geen sprake is van een vaste inrichting. Het Hof doet dit echter op andere gronden. Een dergelijke benadering is toe te juichen vanuit het uitgangspunt van heffing in het land van verbruik en het land van besteding en vanuit het oogpunt van neutraliteit. Een buitenlandse ondernemer die regelmatig in het binnenland prestaties verricht, maar steeds op andere plaatsen kan dan worden geacht over een vaste inrichting te beschikken.<sup>95</sup> Indien een ondernemer regelmatig prestaties verricht in het binnenland, zij het op verschillende plaatsen, dan worden in het binnenland bij deze ondernemer bestedingen gedaan en moet er ook van worden uitgegaan dat in dit land zijn producten worden verbruikt. Voor consumenten maakt het niet uit of zij hun diensten inkopen bij een ondernemer die op een bepaald geografisch

95. In de directe belastingen, dat wel een duurzaamheidscriterium naar plaats kent, wordt erkend dat het de kapitaal import neutraliteit ten goede komt indien een ondernemer wiens inrichting niet is verbonden met een specifiek geografisch punt, maar wel met een specifiek geografisch gebied, als vaste inrichting wordt aangemerkt. P.G.H. Albert, a.w., blz. 23 en 24 en A.A. Skaar, a.w., blz. 131. Kapitaal import neutraliteit houdt in dat binnenlandse en buitenlandse ondernemers onder gelijke voorwaarden moeten kunnen opereren op de binnenlandse markt.

punt beschikt over personeel en middelen die geschikt zijn om diensten te verrichten of bij een ondernemer die zich over het grondgebied van een lidstaat verplaatst. Indien regelmatig op het grondgebied van een lidstaat prestaties worden verricht, mag ook van een buitenlandse ondernemer worden geëist dat hij zich registreert en btw voldoet in die lidstaat. Controle is ook uit te oefenen, omdat de ondernemer regelmatig prestaties verricht op het grondgebied en die prestaties in de heffing worden betrokken op het grondgebied van de lidstaat waar zij worden verricht. Toepassing van deze uitgangspunten blijkt echter niet zo ver te kunnen gaan dat een vaste inrichting ook tegelijkertijd diverse plaatsen in één land kan omvatten. Dit volgt uit de zaak ARO Lease. Zo bepleit de Commissie in deze zaak een gebiedsgewijze benadering van de zetel van de bedrijfsuitoefening. Volgens de benadering van de Commissie verricht ARO Lease haar diensten niet vanuit haar kantoor in Nederland, maar in België, waar de klanten worden geworven en de auto's worden gekocht, geleverd, onderhouden en uiteindelijk weer worden verkocht. Deze opvatting wordt door het Hof afgewezen. Naar het oordeel van het Hof heeft de wetgever voor de plaats van dienst van de verhuur van vervoermiddelen gekozen voor een betrouwbaar, eenvoudig en bruikbaar criterium. Daarbij heeft hij de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening in ogenschouw genomen. Daarnaast stelt Fennelly in zijn conclusie bij de zaak ARO Lease over de mogelijkheid om een vaste inrichting aan te nemen in België:<sup>96</sup>

“31. Zelfs indien het in de rechtspraak van het Hof gehanteerde begrip “personeel en middelen”, anders dan ik zojuist heb uiteengezet, zo ruim kan worden uitgelegd dat het ook door derden verstrekte en krachtens de Zesde Richtlijn aan een ander BTW-regiem onderworpen middelen kan omvatten, ben ik er niet van overtuigd dat de uit het leasen van auto's bestaande dienst die hier aan de orde is, werkelijk kan worden geacht te worden verricht vanuit een vaste inrichting in België, daar *een dergelijke inrichting de verschillende plaatsen in België zou moeten omvatten* waar de talrijke personen die namens ARO voor en na het afsluiten van de lease-overeenkomst diensten verrichten, actief zijn.” (cursivering MM)

Er lijkt dus wel een zekere geografische beperking te zijn. Alle benodigd personeel en de benodigde middelen dienen op dezelfde plaats ingezet te worden voor het verrichten van de desbetreffende dienst. Een inrichting die tegelijkertijd verscheidene plaatsen omvat is geen vaste inrichting, tenzij op ieder van deze locaties het personeel en de middelen aanwezig zijn die de desbetreffende dienstverrichting mogelijk maken. De ondernemer heeft dan diverse vaste inrichtingen op het grondgebied van dat land. Dit is niet het geval in de zaak ARO Lease. Op iedere plaats waar een stukje van de dienstverlening

96. Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly van 18 december 1997, bij HvJ 7 mei 1998, zaak C-390/96, Jur. 1998, blz. I-2553 (Leaseplan Luxemburg).

plaatsvindt, bijvoorbeeld de activiteiten van de vertegenwoordigers en het afleveren van de auto bij de garages in België, is slechts het personeel en de middelen aanwezig voor dat deel van de dienstverlening. Deze delen komen alle samen bij het centrale punt van waaruit de dienstverlening plaatsvindt, de zetel van de bedrijfsuitoefening van ARO Lease in Nederland. In de directe belastingen bestaat wel de mogelijkheid dat een vaste inrichting verscheidene locaties in een bepaalde gemeente of een bepaald land omvat, mits zij organisatorisch en geografisch een samenhang hebben.<sup>97</sup> Naar mijn mening zou de mogelijkheid dat een vaste inrichting verscheidene plaatsen in een gemeente of land omvat ook voor de btw moeten bestaan. Er lijkt geen rechtvaardiging te bestaan voor het feit dat als twee aspecten van de dienstverrichting vanaf dezelfde locatie worden uitgevoerd wel sprake is van een vaste inrichting en als deze twee aspecten ieder op een verschillende locatie in dezelfde gemeente of hetzelfde land worden uitgevoerd geen sprake is van een vaste inrichting. Dit zou de neutraliteit aantasten. Het zou tevens misbruik in de hand kunnen werken omdat ondernemers dan bewust hun dienstverrichting over verschillende locaties kunnen verspreiden. Net als in de directe belastingen moet dan wel sprake zijn van een organisatorische samenhang, bijvoorbeeld omdat beide vestigingen voor al of het grootste deel van hun dienstverrichtingen samenwerken.

Zoals in paragraaf 7.3.4 besproken moet er van uit worden gegaan dat een bewegende vaste inrichting niet het meest nuttige aanknopingspunt is voor btw-heffing. Vooral niet wanneer deze zich, zoals in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien over het grondgebied van verscheidene lidstaten verplaatst. Men zou dan per dienst moeten bekijken op het grondgebied van welk land de vaste inrichting zich bevindt op het moment dat de dienst wordt verleend. Indien een vaste inrichting zich beweegt over het grondgebied van één land kan deze vaste inrichting wel als een nuttig heffingsaanknopingspunt worden gezien. Het praktische probleem dat per dienst moet worden vastgesteld op het grondgebied van welke lidstaat deze wordt verricht, doet zich dan niet meer voor. Doordat geen strikte eis aan vast naar plaats wordt gesteld biedt de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting in de btw deze mogelijkheid. Ik kan me overigens voorstellen dat het Hof van Justitie de veerboot van Berkholz en Faaborg-Gelting Linien wel als nuttig heffingsaanknopingspunt zou hebben gezien als Berkholz en Faaborg-Gelting Linien hun zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Unie zouden hebben gevestigd. Heffing over binnen de Unie gebruikte diensten vindt dan niet plaats binnen de Unie. Er zou dan echter wel een praktische oplossing moeten komen voor de verdeling van de totale omzet over de lidstaten die ook door alle lidstaten op dezelfde wijze wordt toegepast,

97. Zie paragraaf 27 van het OESO-Commentaar op art. 5 OESO-Modelverdrag.

bijvoorbeeld een verdeling op basis van de afgelegde afstanden.<sup>98</sup> Anders bestaat een risico op dubbele heffing of niet-heffing.

## 7.4 Toerekening

### 7.4.1 Inleiding

Wanneer een ondernemer vestigingen heeft in de vorm van een zetel van bedrijfsuitoefening en één of meer vaste inrichtingen, zal per dienst moeten worden bepaald aan welk van deze vestigingen de dienst dient te worden toegerekend en in welk land dus heffing zal plaatsvinden. Naar het oordeel van het Hof van Justitie heeft de zetel van bedrijfsuitoefening hierbij de voorkeur. Het in aanmerking nemen van een andere inrichting is slechts van belang als aanknoping bij de zetel van bedrijfsuitoefening niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan.<sup>99</sup> Uit de overwegingen van het Hof volgt zelfs dat deze toets vooraf gaat aan de vraag of überhaupt sprake is van een vaste inrichting. Als de zetel van bedrijfsuitoefening het meest nuttige aanknopingspunt is, hoeft niet meer te worden gezien of er nog andere aanknopingspunten zijn in de vorm van één of meer vaste inrichtingen. In paragraaf 7.4.2 zal nader worden ingegaan op deze toerekening naar het oordeel van het Hof van Justitie. Daarnaast ligt het voor de hand om diensten toe te rekenen aan die vestiging die zich het meeste met het verrichten van de dienst heeft bezig gehouden. In paragraaf 7.4.3 zal worden ingegaan op deze mogelijkheid voor toerekening.

### 7.4.2 *Toerekening aan zetel, tenzij geen fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict*

Naar het oordeel van het Hof van Justitie heeft de zetel van bedrijfsuitoefening als heffingsaanknopingspunt de voorkeur. Een andere inrichting moet slechts in aanmerking worden genomen wanneer het aanknopen bij de zetel van bedrijfsuitoefening niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat doet ontstaan. In de zaak DFDS is de fiscaal rationele oplossing expliciet aan de orde gekomen. Naar het oordeel van het Hof leidt aanknoping bij de zetel van bedrijfsuitoefening van DFDS A/S in Denemarken niet tot een fiscaal rationele oplossing. Er wordt dan voorbijgegaan aan de feitelijke plaats van de verkoop van de rondreizen die door de nationale autoriteiten, ongeacht de bestemming van de reiziger, op goede gronden als het nuttigste aanknopingspunt wordt beschouwd. Bij het zoeken naar een fiscaal rationele oplossing wordt mijns inziens teruggekeerd naar de

98. Art. 48 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) gaat van dit principe uit bij de verdeling van heffingsbevoegdheden ter zake van personenvervoerdiensten.

99. HvJ Berkhof, reeds aangehaald, r.o. 17.

uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de regeling voor de plaats van dienst (zie hoofdstuk 3). In rechtsoverweging 14 in de zaak Berkholz stelt het Hof namelijk dat art. 9 Zesde Richtlijn (thans art. 44 e.v. btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) tot doel heeft de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de btw rationeel af te bakenen door de plaats waar de diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht uniform vast te stellen. Art. 44 e.v. btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moeten dus worden geacht voor iedere dienst een fiscaal rationele oplossing, het meest nuttige aanknopingspunt, te geven. Voor diensten die vallen onder de hoofdregel van art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) biedt de richtlijn echter twee aanknopingspunten, de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting. Tussen beide zal dan een keuze moeten worden gemaakt, waarbij wordt gezocht naar het meest nuttige aanknopingspunt. Uit rechtsoverweging 17 van de zaak Berkholz blijkt dat het aan de nationale autoriteiten van iedere lidstaat is om op basis van de hen door btw-richtlijn geboden keuzemogelijkheden te bepalen welk aanknopingspunt, zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting, zij fiscaal het nuttigst vinden. Omdat zowel de autoriteiten van de lidstaat waar een belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft als autoriteiten van een lidstaat waar de belastingplichtige een vaste inrichting heeft onafhankelijk van elkaar tot de conclusie kunnen komen dat hun land het meest nuttige aanknopingspunt voor heffing is, kan zich een bevoegdheidsconflict voordoen. Bij een dergelijk bevoegdheidsconflict moet naar het oordeel van het Hof van Justitie heffing worden toegewezen aan het land van de vaste inrichting, mits aan de voorwaarden voor het bestaan van een vaste inrichting is voldaan.<sup>100</sup> In theorie zal de zoektocht naar het meest nuttige aanknopingspunt als volgt in zijn werk gaan:

**Mogelijkheid 1:**

De nationale autoriteiten van het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, stellen de vraag of zij hun eigen land als meest nuttige aanknopingspunt voor het belasten van een bepaalde dienst zien. Beantwoorden zij de vraag bevestigend en vinden zij geen andere lidstaat op hun weg die btw wil heffen over de dienst dan zal het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd tot heffing overgaan.

**Mogelijkheid 2:**

Idem als in mogelijkheid 1, maar nu vindt het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd wel een ander land op zijn weg dat btw wil heffen. Er is dan sprake van een bevoegdheidsconflict. Heffing vindt plaats in het land van de vaste inrichting. Bij een bevoegdheidsconflict

100. Zoals in paragraaf 7.4.1 aangegeven, lijkt in de opvatting van het Hof de vraag aan welke vestiging een dienst moet worden toegerekend vooraf te gaan aan de vraag of sprake is van een vaste inrichting.

vervalt de voorkeur voor de zetel van bedrijfsuitoefening en moet een andere inrichting in aanmerking worden genomen als heffingsaanknopingspunt. Mijns inziens kan het niet zo zijn dat nationale autoriteiten die niet in redelijkheid kunnen stellen dat hun land het meest nuttige aanknopingspunt is, niet in hun heffingsbevoegdheid kunnen worden aangetast. Een marginale toetsing van de afweging van de autoriteiten is daarom geboden om ongewenst en onbedoeld toe-eigenen van belastingopbrengst te voorkomen. De toetsing is marginaal omdat ervan uit moet worden gegaan dat de autoriteiten een zekere mate van vrijheid hebben bij de keuze tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting. Anders zou ook nooit een bevoegdheidsconflict kunnen ontstaan.

**Mogelijkheid 3:**

De nationale autoriteiten van het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd komen tot de conclusie dat hun land niet het meest nuttige aanknopingspunt vormt, maar dat een ander land dit is. Als de autoriteiten van dit andere land ook deze mening zijn toegedaan kan heffing in dat andere land plaatsvinden, mits sprake is van een vaste inrichting in dat land. Ook in dit geval is een marginale toetsing van de afweging van de nationale autoriteiten noodzakelijk. Dit is voornamelijk in het belang van de betrokken belastingplichtige. Het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, zal niet zo snel zijn heffingsbevoegdheid opgeven indien het eraan twijfelt of het andere land wel het meest nuttige aanknopingspunt vormt.

**Mogelijkheid 4:**

De nationale autoriteiten van het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd komen tot de conclusie dat hun land niet het meest nuttige aanknopingspunt vormt, maar dat een ander land dit is. De autoriteiten van dit andere land zijn echter van mening dat hun land niet het meest nuttige aanknopingspunt vormt. Er is dan sprake van een negatief bevoegdheidsconflict. De landen zijn het niet eens over wie juist wel heffingsbevoegd is. In deze situatie kan het andere land mijns inziens niet gedwongen worden btw te heffen en wordt teruggevallen op de eerste voorkeur, heffing in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Dit geldt niet wanneer uit de marginale toetsing blijkt dat het andere land zijn heffingsbevoegdheid in redelijkheid niet kan laten vallen.

In geval van een bevoegdheidsconflict vervalt de voorkeur voor de zetel van bedrijfsuitoefening en vindt heffing plaats in het land waar een andere inrichting is gevestigd. Hierdoor zouden situaties van dubbele heffing of niet-heffing



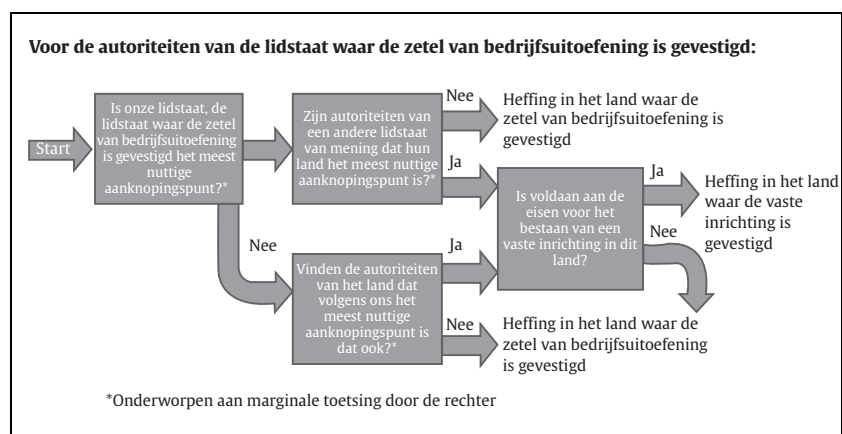
moeten worden voorkomen. De voorkeur gaat uit naar de zetel van bedrijfsuitoefening, tenzij het land waar een vaste inrichting is gevestigd zich op het standpunt stelt dat het heffingsbevoegd is. De voorkeur vervalt dan en heffing vindt plaats in het land van de vaste inrichting. In geval een belastingplichtige zich erop beroept dat hij in een ander land ook in de heffing wordt betrokken, zal de betrokken belastingadministratie en/of rechter moeten nagaan of de oorzaak hiervan is gelegen in de afweging die de autoriteiten van beide lidstaten hebben gemaakt. In dat geval zal de lidstaat waar de belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft, moeten terugtreden, mits de autoriteiten in het land van de vaste inrichting in redelijkheid kunnen stellen dat hun land het meest nuttige aanknopingspunt is (marginale toetsing). Blijkt dat de twee landen een andere invulling gegeven hebben aan het begrip vaste inrichting en dat daardoor dubbele heffing is ontstaan dan gaat dit niet op. Het begrip vaste inrichting is een communautair begrip dat in alle lidstaten op dezelfde wijze moet worden uitgelegd. Indien een verschil in de uitleg tussen lidstaten bestaat, kan dat alleen worden opgelost als in de desbetreffende zaak prejudiciële vragen worden gesteld aan het Hof van Justitie.<sup>101</sup>

In de zaak DFDS komt de vraag of sprake is van een vaste inrichting na de vraag of de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt vormt voor belastingheffing. In de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien lijkt het Hof van Justitie het bestaan van de vaste inrichting afhankelijk te stellen van de vraag of het al dan niet doelmatig is aan te sluiten bij de zetel van bedrijfsuitoefening.<sup>102</sup> Mijns inziens dient de vraag of de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt is in de opvatting van het Hof toch te worden gezien als een vraag die vooraf gaat aan de vraag of sprake is van een vaste inrichting. Dit sluit namelijk aan bij de voorkeur die het Hof toekent aan de zetel van bedrijfsuitoefening. Getoetst moet worden of de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt is. Het gaat niet om een afweging tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting als aanknopingspunt. Indien geconstateerd wordt dat de zetel van bedrijfsuitoefening een geschikt aanknopingspunt is, kan hiermee worden volstaan en hoeft niet bekeken te worden of in een ander land sprake is van een vaste inrichting. De vraag naar het bestaan van een vaste inrichting en de toetsing of de zetel van bedrijfsuitoefening een nuttig aanknopingspunt is, zal mede afhangen van de vraag welke alternatieven het zijn. Ik kan mij dan ook niet aan de indruk onttrekken dat het Hof in de zaken Berkholz en Faaborg-Gelting Linien beide vragen tegelijkertijd beantwoordt en door een wat onnauwkeurige formulering beide aan elkaar vastplakt.

101. Uit HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, BNB 1999/302 blijkt dat het feit dat een andere lidstaat btw heft, omdat het een regel uit de btw-richtlijn anders uitlegt niet relevant is voor de vraag of Nederland btw mag heffen.

102. HvJ Berkholz, reeds aangehaald, r.o. 19.

Schematisch kunnen de toetsing door het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening en het land waar de vaste inrichting is gevestigd als volgt worden weergegeven:



In het voorgaande is besproken hoe de heffingsbevoegdheden moeten worden verdeeld indien twee lidstaten bij de heffing zijn betrokken. Uiteraard kan zich ook de situatie voordoen waarin de zetel van de bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting is gevestigd in een derde land. Een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat kan dan niet ontstaan, zodat alleen de fiscaal rationele oplossing van belang is. Indien de lidstaat waar de zetel is gevestigd of waar

een vaste inrichting is gevestigd dus in redelijkheid tot de conclusie komt dat zijn land het meest nuttige aanknopingspunt is, vindt heffing in dat land plaats. Indien het gaat om een vaste inrichting dient uiteraard nog wel getoetst te worden of aan de voorwaarden voor het bestaan van een vaste inrichting is voldaan. In de zaak *Trans Tirreno Express* heeft het Hof van Justitie ten aanzien van de toepassing van art. 9, tweede lid, onderdeel b, Zesde Richtlijn (thans art. 48 en 49 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) geoordeeld dat lidstaten hun heffingsbevoegdheid kunnen uitbreiden tot internationale wateren, mits zij geen inbreuk maken op de bevoegdheden van derde landen.<sup>103</sup> Mijns inziens zijn de heffingsbevoegdheden van derde landen voor wat betreft de plaats van dienst voldoende gewaarborgd door het feit dat de nationale autoriteiten nog steeds de afweging moeten maken of hun land het meest nuttige aanknopingspunt is, de hierbij horende marginale toetsing en de toetsing of voldaan is aan de vereisten voor het bestaan van een vaste inrichting. Dat daarbij dubbele heffing en dus een bevoegdheidsconflict of niet-heffing kan ontstaan omdat een derde land zijn btw-wetgeving anders heeft ingericht is inherent aan het feit dat dat land nu eenmaal andere uitgangspunten in zijn wetgeving heeft. Het is niet aan de communautaire wetgever om de Europese btw-wetgeving dusdanig in te richten dat dit bevoegdheidsconflicten met derde landen te allen tijde voorkomt.

#### 7.4.3 Toerekening op basis van de feitelijke uitvoering van de prestatie

Een voor de hand liggende oplossing voor de vraag of een prestatie moet worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting is door te bezien welke vestiging bij het verrichten van de prestatie het meest betrokken is.<sup>104</sup> Een aanwijzing voor een dergelijke benadering volgt ook uit de btw-richtlijn. Er wordt in art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) gesproken van verricht *vanuit* een vaste inrichting (cursivering MM). Ook uit art. 28bis voorstel herschikking van de btw-verordening blijkt het belang van toerekening op basis van de feitelijke situatie. De in paragraaf 7.4.2 besproken benadering van het Hof van Justitie levert in bepaalde situaties ook een willekeurig resultaat op. Het onderstaande voorbeeld illustreert dit:

##### **Situatie 1:**

Een in Frankrijk woonachtige consument geeft opdracht aan een Nederlandse vaste inrichting van een in Frankrijk gevestigde ondernemer om een dienst aan hem te verrichten. De Nederlandse vaste inrichting voert de desbetreffende dienst volledig zelfstandig uit. Er is geen enkele bemoeienis van de Franse zetel van bedrijfsuitoefening.

103. HvJ 23 januari 1986, zaak 283/84, Jur. 1986, blz. 231 (*Trans Tirreno Express*), r.o. 20.

104. Kamer II, vergaderjaar 2008–2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

Bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn zijn er twee opties: heffing in het land van de zetel van bedrijfsuitoefening (Frankrijk) of heffing in het land van de vaste inrichting (Nederland). Daarbij moeten de autoriteiten, van in eerste instantie Frankrijk, de afweging maken of hun land het meest nuttige aanknopingspunt is. Dit doen zij door de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de regels voor de plaats van dienst tegenover elkaar te zetten (zie paragraaf 7.4.2). De vraag wie feitelijk de dienst verricht is daarbij niet relevant. De conclusie zou in deze situatie kunnen zijn dat heffing over de dienst moet worden toegerekend aan Frankrijk. Dit is het land waar de consument woont en bijgevolg ook het verbruik van zijn prestatie heeft. Frankrijk hoeft echter niet het land van besteding te zijn. Dit hangt er vanaf of de consument zich naar Nederland heeft begeven om de opdracht tot het verrichten van de dienst te geven, personeel van de vaste inrichting zich naar Frankrijk heeft begeven voor het behalen van deze opdracht en/of het recht van welk land op de gesloten overeenkomst van toepassing is (zie paragraaf 3.3.3.4). Toewijzing van heffing aan Frankrijk is ook vanuit het oogpunt van neutraliteit wenselijk. Het maakt dan immers voor de Franse consument in deze situatie niet uit of hij de dienst inkoopt bij de vaste inrichting in Nederland of een vestiging in Frankrijk van deze of een andere ondernemer. De administratieve eenvoud staat niet in de weg aan toewijzing van de heffing aan Frankrijk. De ondernemer is in dit land eveneens gevestigd en dus kan worden aangenomen dat de wet- en regelgeving van dit land bekend is. In geval heffing aan Frankrijk wordt toegewezen vindt heffing wel plaats in een ander land dan waar de prestatie is verricht. Vanuit controleoogpunt ligt het dus minder voor de hand heffing toe te wijzen aan Frankrijk. Vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is er ook geen bezwaar om heffing toe te wijzen aan Frankrijk. Als het voor de ondernemer maar duidelijk is op welke wijze hij moet bepalen in welk land zijn diensten belast zijn.

**Situatie 2:**

Idem als situatie 1 alleen nu wordt de opdracht gegeven aan een Nederlandse vaste inrichting van een in Duitsland gevestigde ondernemer.

Net als in situatie 1 is Frankrijk het land waar geacht moet worden het verbruik van de prestatie plaats te vinden. Ook op grond van de neutraliteit zou heffing in Frankrijk het meest gewenst zijn. In Frankrijk is de ondernemer echter niet gevestigd, zodat heffing in dit land niet mogelijk is.

Doordat de presterende ondernemer in situatie 1 een vestiging in Frankrijk heeft, kan heffing plaatsvinden in Frankrijk. Als een dergelijke vestiging niet bestaat, zoals in situatie 2, kan heffing uiteraard niet plaatsvinden in Frankrijk.

Mijn conclusie is dat een dergelijke mate van willekeur in de omzetbelasting niet kan zijn beoogd. De benadering van het Hof van Justitie sluit bovendien niet aan bij de beleving van een dienstverrichter. Als een vaste inrichting een dienst volledig zelf uitvoert en de zetel van bedrijfsuitoefening heeft hiermee niets van doen, kan heffing toch worden toegewezen aan het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Dat is vanuit de economische bril waarmee de dienstverrichter kijkt onverklaarbaar. Ten slotte kan mijns inziens niet van de dienstverrichter worden gevergd dat hij een waardeoordeel vormt. Mijn conclusie is dan ook dat een dienst alleen kan worden toegerekend aan een vestiging wanneer de vestiging ten minste in enige mate betrokken is bij de dienstverlening. Een uitzondering geldt voor de zetel van bedrijfsuitoefening. Indien een dienst niet aan een andere vestiging kan worden toegerekend, moet worden teruggevallen op de zetel van bedrijfsuitoefening.

De vraag die vervolgens moet worden gesteld is hoe ver de betrokkenheid van de vaste inrichting moet gaan, wil een dienst aan een vaste inrichting worden toegerekend. Wanneer bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) diensten moeten worden toegerekend aan de vaste inrichting, moet sprake zijn van een structuur die geschikt is om de betrokken diensten te verrichten (zie paragraaf 7.3.2). Er is dus sprake van een structuur die de kenmerkende en essentiële elementen van de betrokken diensten verricht. De vraag die bij de toerekening aan de orde komt is of een specifieke dienst ook aan de vaste inrichting kan worden toegerekend. Uit art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kan worden afgeleid dat er situaties denkbaar zijn waarin een dienst bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst niet wordt toegerekend aan de vaste inrichting, maar de vaste inrichting wel zodanig betrokken is bij de dienst dat de verleggingsregeling niet kan worden toegepast als deze vaste inrichting is gevestigd in het land waar de dienst is belast. De verleggingsregeling waar art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) betrekking op heeft, komt pas aan de orde nadat is vastgesteld waar een prestatie is belast. Op art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zal nader worden ingegaan in paragraaf 7.5.

Als een vaste inrichting alle elementen van de uitvoering van een dienst verricht, kan geen twijfel bestaan over de vraag aan welke vestiging een dienst moet worden toegerekend. Dat is deze vaste inrichting. Het is echter ook mogelijk dat verschillende vaste inrichtingen of een of meer vaste inrichtingen en de zetel van bedrijfsuitoefening ieder elementen van de uitvoering van de dienst verrichten. In die situatie acht ik vooral van belang wie de contacten met de consument heeft. Bij wie heeft de consument een overeenkomst gesloten voor het verrichten van de dienst en wie levert de dienst aan de consument. Het gaat hierbij niet om het formele sluiten van een overeenkomst en het op papier leveren van een dienst, maar met wie de consument daadwerkelijk contact heeft. Als het formele sluiten van de overeenkomst en het op papier

leveren van een dienst doorslaggevend zou zijn, zou eenvoudig misbruik kunnen worden gemaakt van de regels voor de plaats van dienst. Aangenomen moet worden dat de vestiging met wie de consument materieel een overeenkomst aangaat voor de uitvoering van zijn prestaties en die de prestaties ook aan hem verricht over het algemeen het land is waar de besteding en ook het verbruik geacht moet plaats te vinden. Dit geldt uiteraard in het bijzonder als de consument zich naar deze vestiging begeeft om opdracht te geven voor de te verrichten dienst en/of om deze daadwerkelijk af te nemen. Een dergelijke vestiging treedt dan ook in concurrentie met ondernemers die in het binnenland zijn gevestigd en vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemers in het binnenland die wel de dienst als geheel zelf verrichten. De situatie kan zich vervolgens voordoen dat deze twee contactmomenten, het materieel sluiten van de overeenkomst en het materieel verrichten van de dienst door twee verschillende vestigingen worden verricht. Indien één van deze contactmomenten op afstand plaatsvindt en het andere contactmoment wel de fysieke aanwezigheid van beide partijen vereist, moet de dienst mijns inziens worden toegerekend aan die vestiging met wie een contactmoment heeft plaatsgevonden waarbij partijen fysiek aanwezig waren. Als de consument bijvoorbeeld een bestelling plaatst via internet en de dienst wordt bij hem verricht door de lokale vestiging dan is de dienst belast in het land van de vestiging die de dienst bij de consument verricht. Gaat de consument naar een lokale vestiging van een ondernemer toe om bijvoorbeeld een bepaald aan zijn behoeften aangepast softwarepakket te bestellen en bespreekt hij met het personeel van de lokale vestiging zijn wensen, maar wordt het softwarepakket door een vestiging in het buitenland geproduceerd en vervolgens per post aan hem afgeleverd dan vindt heffing plaats in het land waar de lokale vestiging zich bevindt aan wie de opdracht is gegeven. De plaats waar de consument fysiek aanwezig is, moet namelijk worden geacht heffing in het land van verbruik en land van besteding het beste te benaderen. Op afstand kan een consument contact hebben met elke vestiging van de ondernemer wereldwijd. Indien beide vestigingen een contactmoment hebben waarbij de consument fysiek bij die vestiging aanwezig is dan heeft het mijn voorkeur heffing toe te wijzen aan het land van de vestiging die de dienst aan de consument verricht. Het sluiten van een overeenkomst kan toch gemakkelijker op afstand geschieden, terwijl de uitvoering van de dienst vaker de aanwezigheid van de consument of één van zijn eigendommen<sup>105</sup> vereist. Daarbij realiseer ik me dat heffing niet altijd zal toevallen aan het land van verbruik. Een consument kan bijvoorbeeld in zijn woonplaats, Breda, een contract sluiten voor het verrichten van een dienst en de dienst afnemen in Antwerpen. Het is echter van belang dat voor dienstverrichters één duidelijk criterium bestaat op basis waarvan zij kunnen bepalen aan welke vestiging een dienst kan worden toegerekend. Dit bepaalt immers ook of zij verplicht zijn btw te voldoen in een bepaald land. Daarover mag geen

105. Bijvoorbeeld de aanwezigheid van de auto van de consument bij reparatie of onderhoud.

onduidelijkheid bestaan (zie paragraaf 3.5.3). Hetzelfde geldt wanneer de consument met geen van de vestigingen een fysiek contactmoment heeft. Heffing moet ook dan worden toegewezen aan het land waar zich de vestiging bevindt die de dienst verricht. Omdat in dat geval alles op afstand plaatsvindt, is een regeling die een ander aanknopingspunt hanteert, zoals heffing in het land waar de consument woont mijns inziens meer gewenst.

Schematisch kan hetgeen hiervoor is besproken als volgt worden weergegeven:

<b>Vestiging I (Nederland)</b>	<b>Vestiging II (Spanje)</b>	<b>Toerekenen dienst aan:</b>
Alle elementen van uitvoering van een dienst	Geen werkzaamheden m.b.t. deze dienst	Vestiging I (Nederland)
Consument sluit overeenkomst met deze vestiging. Deze vestiging levert de dienst af aan de consument	Uitvoering van de dienst, maar geen contacten met de consument. Aanbieding via vestiging I	Vestiging I (Nederland)
Consument sluit overeenkomst met deze vestiging	Deze vestiging levert de dienst af aan de consument	Vestiging II (Spanje), mits de consument bij geen van de vestigingen fysiek aanwezig is geweest of bij beide fysiek aanwezig is geweest. Vestiging I (Nederland) indien de consument fysiek aanwezig is geweest bij deze vestiging, maar niet bij vestiging II in Spanje

Als toerekening plaatsvindt op basis van de feitelijke uitvoering van een dienst, zal naar mijn mening nog steeds rekening moeten worden gehouden met het aantal prestaties dat wordt verricht vanuit deze vestiging en de omvang hiervan (zie paragraaf 7.3.4.2). Ook zal moeten worden bekeken of toewijzing van heffingsbevoegdheid aan deze vestiging niet stuit op praktische problemen, omdat deze zich bijvoorbeeld over het grondgebied van verscheidene lidstaten beweegt (zie paragraaf 7.3.4.3).

## 7.5 Toerekening en de verleggingsregeling

Wanneer we moeten bepalen in welk land een dienst is belast, moet bij de regels voor de plaats van dienst een dienst worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting. Nadat op basis hiervan is

vastgesteld waar een dienst is belast, moet worden vastgesteld wie de btw is verschuldigd. Ook dit behelst een vorm van toerekening. Uit art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) volgt namelijk dat als de belastingplichtige op het grondgebied waar een dienst is belast een vaste inrichting heeft die betrokken is bij de dienstverrichting de verleggingsregeling niet kan worden toegepast. Het gaat dan om een vaste inrichting die de dienst niet verricht, maar die toch (zijdelings) is betrokken bij het verrichten van de dienst. De dienst is al toegerekend aan een bepaalde vaste inrichting of de zetel van bedrijfsuitoefening om te bepalen waar een dienst is belast voordat wordt toegekomen aan de verleggingsregeling. De verleggingsregeling geldt met name als een dienst op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast is in het land van de afnemer. De heffing is dan op grond van art. 196 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) verlegd naar de afnemer wanneer de dienstverrichter niet in het land van de afnemer is gevestigd. In dit hoofdstuk staat de vestigingsplaats van de dienstverrichter bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) centraal. Bespreking van dit onderwerp in hoofdstuk 8 waar art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) mede centraal staat, lijkt dan voor de hand te liggen. Het gaat bij art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) echter om de betrokkenheid van de vaste inrichting van de dienstverrichter. Daarom zal dit onderwerp in dit hoofdstuk worden besproken.

In het voorstel herschikking btw-verordening wordt in art. 56 bepaald dat wanneer personele en technische middelen van een vaste inrichting worden ingezet voor het verrichten van de belastbare levering van goederen of diensten sprake is van betrokkenheid in de zin van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Dit geldt ongeacht of dit voor of tijdens de levering van de goederen of diensten gebeurt. Van betrokkenheid is volgens het voorstel tot herschikking van de btw-verordening geen sprake wanneer het personeel en de middelen alleen worden ingezet voor administratieve ondersteunende taken, zoals boekhouding, facturering en schuldinvordering. Wordt een factuur uitgereikt waarop het btw-identificatienummer van de vaste inrichting wordt vermeld dan wordt die vaste inrichting geacht betrokken te zijn bij de goederenlevering of dienstverrichting, tenzij het tegendeel is bewezen. Volgens de Nederlandse wetgever is sprake van betrokkenheid indien personele of technische ondersteuning wordt geboden door de vaste inrichting. In geval de vaste inrichting alleen de factuur uitreikt is geen sprake van betrokkenheid.<sup>106</sup>

De verleggingsregeling brengt een verplichting voor de ontvanger van de dienst met zich tot het voldoen van omzetbelasting. Daarom moet de regeling mijns inziens ook vanuit het perspectief van de afnemer worden bekeken. Wanneer art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van toepassing is, vindt heffing plaats in het land van de afnemer. Zonder de bepaling van art. 192bis

106. Kamer II, vergaderjaar 2008–2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 14.



btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zou de afnemer moeten vaststellen welke vestiging van de presterende ondernemer de dienst feitelijk aan hem verricht, een vestiging in zijn eigen land (geen verlegging) of een vestiging in een ander land (wel verlegging). Als personeel en middelen van de dienstverrichter zijn ingezet vanuit verscheidene vestigingen zal het de afnemer niet altijd duidelijk zijn wie nu precies de dienst aan hem verricht. Het enkele feit dat de dienstverrichter op zijn factuur al dan niet melding maakt van btw of de toepassing van de verleggingsregeling is hiervoor niet van belang. De verleggingsregeling creëert een verplichting tot het betalen van belasting die onafhankelijk is van de vraag of de dienstverrichter btw in rekening heeft gebracht en heeft voldaan aan de belastingdienst. Andersom vrijwaart het voldoen van belasting door de afnemer de dienstverrichter niet van zijn verplichting om btw te voldoen als de verleggingsregeling niet van toepassing is.

Wanneer een dienst onder art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) valt moet de dienstverrichter bepalen waar zijn afnemer is gevestigd. Zonder de bepaling van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zouden lidstaten zich op het standpunt kunnen stellen dat de vraag of de verleggingsregeling van toepassing is, afhankelijk is van de vraag welke vestiging van de dienstverrichter de dienst verricht. De afnemer zou dit dan moeten bepalen aan de hand van de informatie van de dienstverrichter en de indruk die hij heeft gekregen. Art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) komt hieraan naar mijn mening tegemoet. Heeft de afnemer in verband met de dienstverlening aan hem contact met een vestiging van de dienstverrichter in eigen land dan kan hij ervan uitgaan dat de dienstverrichter de btw zal voldoen. De verleggingsregeling is niet van toepassing.

Van betrokkenheid moet mijns inziens dan ook snel worden gesproken. In zoverre onderschrijf ik de opvatting van de Nederlandse wetgever dat het inzetten van personeel en middelen van de vaste inrichting voldoende is. Bepalend zou daarbij naar mijn mening ook moeten zijn of van die betrokkenheid naar buiten toe, richting de afnemer, is gebleken. Van belang is welke indruk de afnemer heeft gekregen. Als ook betrokkenheid waarvan niets tegenover de afnemer blijkt tot de conclusie leidt dat de verleggingsregeling niet van toepassing is, zou dit tot dubbele heffing kunnen leiden. In de ogen van de dienstverrichter is de verleggingsregeling niet van toepassing. Hij berekent btw. In de ogen van de afnemer is geen sprake van betrokkenheid en is de verleggingsregeling juist wel van toepassing. Hij ziet dus een verplichting om btw te voldoen.<sup>107</sup> Zoals hiervoor beschreven staan deze verplichtingen los van elkaar.

107. Indien de dienstverrichter aan hem btw in rekening heeft gebracht, ligt het voor de hand dat de afnemer vraagt om een nieuwe factuur (zonder btw). Hij constateert immers dat de factuur van de dienstverrichter onjuist is. Weigert de dienstverrichter omdat naar zijn mening sprake is van betrokkenheid dan moet de afnemer afgaan op de uitspraken van de dienstverrichter en niet hetgeen hem uit eigen waarneming bekend is. Dit brengt voor de afnemer een zekere mate van onzekerheid met zich.

Het feit dat de dienstverrichter btw berekent, betekent niet dat de afnemer van zijn verplichting tot het betalen van btw is ontslagen. Met name zullen de belastingautoriteiten deze afnemer aan zijn verplichting houden als de dienstverrichter de btw niet heeft voldaan. Een koppeling van beide verplichtingen, in die zin dat als de dienstverrichter btw heeft berekend de verplichting tot het betalen van btw bij de afnemer vervalt, zal om die reden door de autoriteiten en de regeringen van de lidstaten niet wenselijk worden geacht. Daarmee wordt echter wel voorkomen dat de afnemer tweemaal btw betaalt, eenmaal aan de dienstverrichter en eenmaal aan de belastingdienst. Ook bij facturering door de vestiging in het land van de afnemer kan mijns inziens de indruk ontstaan dat de dienst is verricht door deze vestiging. Dit geldt vooral indien weinig contact plaatsvindt en/of contact op afstand (bijvoorbeeld via de e-mail) tussen dienstverrichter en afnemer en de dienst op afstand, bijvoorbeeld via elektronische weg, wordt verricht. De afnemer zal dan moeilijk kunnen bepalen met personeel van welke vestiging hij te maken heeft en kunnen afgaan op de verzending van de factuur. Hetzelfde geldt voor de situatie waarin moet worden betaald aan een bepaalde vestiging. In dergelijke situaties zou art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) naar mijn mening ook moeten worden toegepast. Een algemene uitsluiting van 'betrokkenheid' in geval slechts de facturering of schuldinvordering wordt verzorgd acht ik dan ook niet juist. Het verzorgen van de boekhouding is een interne aangelegenheid en kan wel in zijn algemeenheid worden uitgezonderd.

Van betrokkenheid kan volgens art. 56 voorstel herschikking btw-verordening sprake zijn voor of tijdens het verrichten van diensten. Er moet echter sprake zijn van een geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van de dienst waarbij de inrichting betrokken is mogelijk te maken. Dat betekent dat een vestiging die bijvoorbeeld voorbereidende handelingen verricht niet als vaste inrichting geldt voor toepassing van art. 192bis btw-richtlijn.

Door art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) hoeft bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet te worden vastgesteld welke vestiging van de ondernemer de dienst daadwerkelijk verricht. Als art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van toepassing is, rijzen echter wel een aantal praktische vragen, als: moet het btw-identificatienummer van de betrokken vaste inrichting of dat van de vestiging die de prestatie verricht op de factuur worden vermeld en wie moet de factuur verzenden (o.a. in verband met de voorgeschreven opeenvolgende nummering)? Geeft de betrokken vaste inrichting de dienst aan in zijn aangifte of moet de vestiging die de prestatie verricht dit zelf doen? Gelet op het voorschrift uit het voorstel herschikking btw-verordening dat als het btw-identificatienummer van de vaste inrichting wordt vermeld sprake is van betrokkenheid ga ik ervan uit dat het niet verplicht is het btw-identificatienummer van de betrokken vaste inrichting op de factuur te vermelden. Kennelijk kunnen zich ook situaties voordoen waarin er een ander

btw-identificatienummer op de factuur staat vermeld dan dat van de betrokken vaste inrichting en er toch sprake kan zijn van betrokkenheid. In art. 226, onderdeel 3, btw-richtlijn staat voorgeschreven dat op de factuur het btw-identificatienummer wordt vermeld waaronder de belastingplichtige de goederen leveringen of de diensten heeft verricht. Deze bepaling wijst er mijns inziens meer op dat juist het btw-identificatienummer van de vestiging die de dienst heeft verricht op de factuur moet worden vermeld. Voor wat betreft de verzending van de factuur en de vermelding van naam en adres op de factuur, heeft het mijns inziens de voorkeur dat dit door de vestiging gebeurt die de dienst verricht. De vestiging die de dienst verricht, zal deze dienst namelijk in zijn boeken opnemen en de dienst ook beschouwen als één van haar diensten. De betrokken vaste inrichting is wanneer de dienst in Nederland is belast op grond van art. 52, eerste lid, AWR verplicht om gegevens in haar administratie op te nemen die van belang zijn voor de heffing van btw over de dienst, waaronder de factuur. Dat betekent echter niet dat het niet kan gaan om informatie die van de vestiging die de dienst verricht afkomstig is, zoals een kopie uit de administratie en een kopie van de factuur. Art. 226, onderdeel 5, btw-richtlijn, schrijft slechts voor dat de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige worden vermeld, zonder te specificeren welke naam en welk adres. De dienst kan mijns inziens wel in de btw-aangifte van de vaste inrichting worden opgenomen. De buitenlandse vestiging die de dienst verricht, wordt niet verplicht om zich bij de belastingdienst buitenland in Heerlen te registreren om btw-aangifte te doen. Dit druist mijns inziens in tegen de doelstelling van de verleggingsregeling. In Nederland bestaat op grond van het besluit van 1 augustus 1994, nr. VB 94/2254<sup>108</sup> een goedkeuring om prestaties van andere vestigingen op te nemen in de btw-aangifte van de vaste inrichting.

#### 7.6 De woon- en gebruikelijke verblijfplaats

Bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting wijst art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) heffing toe aan het land waar de belastingplichtige zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Wanneer we het hebben over de woon- en gebruikelijke verblijfplaats bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet worden vastgesteld wat de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een belastingplichtige is. In deze paragraaf zal dan ook stil worden gestaan bij de woon- en gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige. De woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een niet-belastingplichtige komt in paragraaf 8.3.3 aan de orde. De woorden 'bij gebreke van' betekenen mijns inziens dat de woon- of gebruikelijke verblijfplaats pas aan de orde komt indien de belastingplichtige niet over een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting beschikt waar dan ook ter wereld.

108. Besluit van 1 augustus 1994, nr. VB 94/2254 (Mededeling 22), VN 1994, blz. 2640.

Het is dus niet zo dat als een belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Europese Unie heeft, maar ook, zonder dat sprake is van een vaste inrichting, in een bepaalde mate aanwezig is op het grondgebied van een lidstaat van de Europese Unie hij daar een woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft en heffing over zijn diensten in die lidstaat kan plaatsvinden (zie ook paragraaf 6.2.5). Volgens art. 16 voorstel herschikking btw-verordening is de woonplaats het adres van een natuurlijk persoon dat in het bevolkingsregister of een soortgelijk register is opgenomen. Dit geldt ongeacht of deze persoon belastingplichtige is of niet. Bij gebreke van een dergelijk register is de woonplaats het adres dat door die persoon aan de belastingautoriteiten is meegedeeld, tenzij er bewijs voorhanden is dat het meegedeelde adres niet met de werkelijkheid overeenstemt. Volgens art. 17 voorstel herschikking btw-verordening is de gebruikelijke verblijfplaats de plaats waar een natuurlijk persoon gewoonlijk verblijft wegens persoonlijke en beroepsmatige. Ook dit geldt ongeacht of de natuurlijk persoon een belastingplichtige is of niet. Wanneer de persoon beroepsmatige bindingen heeft met een ander land dan waarmee hij persoonlijke bindingen heeft of wanneer hij geen beroepsmatige bindingen heeft, wordt de gebruikelijke verblijfplaats bepaald aan de hand van de persoonlijke bindingen.

Naar mijn mening moet worden aangenomen dat de vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats zowel voor natuurlijk personen als rechtspersonen en samenwerkingsverbanden gelden.<sup>109</sup> Art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) maken ook geen onderscheid tussen verschillende soorten rechtssubjecten. Het in de Engelse taalversie gebruikte 'permanent address' is meer algemeen geformuleerd en doet niet in eerste instantie denken aan natuurlijk personen. De woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een rechtspersoon of samenwerkingsverband is dan bijvoorbeeld het adres waarop hij is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel of gemeente, zijn statutaire vestiging of het gebruikte correspondentieadres. Ik neem overigens aan dat als in de opvatting van de Europese Commissie een rechtspersoon of samenwerkingsverband geen woon- of gebruikelijke verblijfplaats kan hebben, zij altijd moeten worden geacht een zetel van bedrijfsuitoefening te hebben. Het kan niet de bedoeling zijn dat geen btw kan worden geheven omdat er geen vestigingsvorm van de belastingplichtige is. Bij het vaststellen van de zetel van bedrijfsuitoefening zullen dan ook de inschrijving bij de Kamer van Koophandel of gemeente, het gebruikte correspondentieadres en de statutaire zetel een rol kunnen spelen. De vraag of de woon- of gebruikelijke verblijfplaats ook voor rechtspersonen en samenwerkingsverbanden geldt, is in mijn ogen daarom een theoretische. Mijns inziens is het niet van groot belang om de

109. Anders: art. 16 en 17 voorstel herschikking btw-verordening, Value Added Taxation Committee, working paper 619, taxud.d.1.(2009) 108658, blz. 8 en D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 101.

begrippen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats uit elkaar te trekken en voor ieder begrip naar een eigen invulling te zoeken. De gebruikelijke verblijfplaats moet namelijk worden beschouwd als laatste vangnet dat geldt wanneer ook geen woonplaats is vast te stellen. Er zal dan moeten worden gezien waar iemand normaliter verblijft.<sup>110</sup> Naar mijn mening is het niet mogelijk dat een persoon ook geen gebruikelijke verblijfplaats heeft. De regels voor de plaats van dienst zouden dan zonder aanknopingspunt zijn. Dit leidt tot de ongewenste situatie dat geen omzetbelasting kan worden geheven.

De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een natuurlijk persoon/belastingplichtige moet mijns inziens allereerst worden bepaald door te kijken naar professionele banden. Het gaat erom om vast te stellen waar diensten van deze belastingplichtige zijn belast en dus waar hij zijn bedrijf uitoefent. Omstandigheden op basis waarvan niet eenduidig een zetel van bedrijfsuitoefening kon worden aangewezen, kunnen hierbij eveneens worden betrokken. In combinatie met andere professionele banden kunnen zij wel een woon- of gebruikelijke verblijfplaats opleveren. Persoonlijke banden kunnen in de beoordeling worden betrokken wanneer op basis van de professionele banden niet kan worden bepaald waar de belastingplichtige zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Belangrijke persoonlijke banden zijn: de plaats waar de natuurlijk persoon/belastingplichtige de beschikking heeft over een (gemeubileerde) woning, de plaats waar zijn gezin, andere familieleden of vrienden zich bevinden en de plaats waar hij deelneemt aan het sociale leven.<sup>111</sup>

## 7.7 Wenselijk recht

### 7.7.1 Inleiding

In de vorige paragrafen is ingegaan op het positieve recht, het samenstel van de geldende wet- en regelgeving en de geldende uitleg daarvan (zie paragraaf 1.2). Ook is stilgestaan bij een wenselijke invulling van dit positieve recht. In deze paragraaf resteert een onderzoek naar het wenselijke recht, het recht dat afwijkt van het positieve recht. In de vorige paragrafen is op een tweetal punten geconstateerd dat van het positief recht afwijkend recht wellicht wenselijk is. Het betreft de volgende punten:

- Zou het voor het bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd van belang moeten zijn waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt (paragraaf 7.2.2)?
- Is het wenselijk om het begrip vaste inrichting uit te breiden in die zin dat een ondernemer in situaties als die in de zaak DFDS geacht kan worden te

110. Vgl. Hof Den Haag 1 juni 1942, NJ 1942, 726, in het civiele recht.

111. Vgl. de in paragraaf 4.2.2 en 4.4.2 besproken invulling van de woonplaats van een natuurlijk persoon in respectievelijk het civiele recht en de directe belastingen.

beschikken over het personeel en middelen van een andere ondernemer niet op basis van afhankelijkheid, maar op grond van mijns inziens wel in de btw-richtlijn passende factoren (paragraaf 7.3.2)?

In de volgende paragrafen zal op deze twee kwesties worden ingegaan.

#### **7.7.2 De zetel van bedrijfsuitoefening op basis van de werkelijke bedrijfsuitoefening**

Aan de hand van de diverse uitgangspunten die bij de verdeling van heffingsbevoegdheden in de btw een rol spelen is in hoofdstuk 3 geconcludeerd dat de plaats van waaruit de ondernemer zijn werkelijke bedrijfsuitoefening uitoefent de meest geschikte invulling van de vestigingsplaats in de btw is. Als de zetel van bedrijfsuitoefening wordt vastgesteld door te kijken naar de werkelijke bedrijfsuitoefening zal heffing plaatsvinden in het land waar de prestatie wordt uitgevoerd, aan de consument wordt afgeleverd en vaak ook aan de consument wordt aangeboden (zie paragraaf 3.3.4). Dit hoeft niet noodzakelijkerwijs de plaats te zijn waar ook het verbruik plaatsvindt, maar moet deze plaats geacht worden meer te benaderen dan de plaats waar de beslissingen van algemene leiding van een vennootschap worden genomen en de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Ook vanuit het oogpunt van neutraliteit is heffing in het land van verbruik gewenst (zie paragraaf 3.4.5). De mogelijkheid tot controle is bovendien het best gewaarborgd door diensten te belasten in het land waar zij worden verricht en dus waar de ondernemer zijn bedrijfsuitoefening heeft. Tevens wordt misbruik voorkomen door heffing toe te wijzen aan het land van verbruik. Om belasting te ontwijken zou de consument dan de plaats van verbruik moeten wijzigen, wat vaak niet wenselijk is (zie paragraaf 3.5.4.4). Bij de uitgangspunten administratieve eenvoud, rechtszekerheid en flexibiliteit is het niet van belang of wordt aangeknoopt bij de werkelijke bedrijfsuitoefening of de plaats van waaruit kort gezegd de algemene leiding wordt uitgeoefend.

Toch speelt de werkelijke bedrijfsuitoefening bij het vaststellen waar een ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, zoals geconstateerd in paragraaf 7.2.2, geen rol. Om vast te stellen wanneer sprake is van een vaste inrichting is wel van belang waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt. Men zou kunnen stellen dat door heffing toe te wijzen aan het land waar de vaste inrichting is gevestigd, heffing in het land van verbruik goed kan worden benaderd. Daarbij dient echter bedacht te worden dat prestaties wel moeten kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting (zie paragraaf 7.4). Dat zal niet voor alle prestaties gelden. Prestaties waarmee deze vaste inrichting niets van doen heeft, zullen niet aan deze vaste inrichting kunnen worden toegerekend. Dat betekent dat voor dergelijke diensten heffing plaatsvindt in een land dat in mindere mate heffing in het land van verbruik en land van besteding benadert. Er wordt dan teruggevallen op de zetel van bedrijfsuitoefening. Als de

zetel van bedrijfsuitoefening de plaats is waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt dan wordt altijd teruggevallen op een plaats waar de bedrijfsuitoefening plaatsvindt, een plaats die moet worden geacht het land van verbruik en land van besteding meer te benaderen. De vaste inrichting is dan een nevenvestiging waar eveneens de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt, maar op een andere locatie.

Naar mijn mening moet worden aangenomen dat het de bedoeling is geweest van de communautaire wetgever om aan te sluiten bij de werkelijke bedrijfsuitoefening wanneer het gaat om de zetel van bedrijfsuitoefening. In het voorstel voor de Zesde Richtlijn werden namelijk alleen de zetel van bedrijfsuitoefening en de woonplaats genoemd. Als aan het begrip zetel van bedrijfsuitoefening de betekenis moet worden toegekend die het Hof van Justitie hieraan in de zaak Planzer Luxembourg geeft, betekent dit dat met het aanvullen van de regels voor de plaats van dienst met de vaste inrichting en de gebruikelijke verblijfplaats, een heel ander aanknopingspunt is ontstaan. Heffing kon onder het voorstel niet plaatsvinden in het land waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvond en na opname van de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting in de regels voor de plaats van dienst wel. Het komt mij voor dat een dergelijke aanvulling niet zonder toelichting zou mogen hebben plaatsgevonden. Een dergelijke toelichting is er niet. Ook het woord bedrijfsuitoefening in zetel van bedrijfsuitoefening wijst erop dat het gaat om de werkelijke bedrijfsuitoefening. Het woord zetel lijkt echter eerder te verwijzen naar een statutaire zetel of een anderszins op basis van wettelijke verplichtingen aangewezen woonplaats. In de Engelse taalversie van de btw-richtlijn wordt daarentegen in art. 44 en 45 (tekst vanaf 2010) gesproken van “the place where that person (MM: de afnemer) has established his business” respectievelijk “the place where the supplier has established his business”. Dit duidt juist weer niet op een statutaire of wettelijke zetel. Bovendien wordt in het civiele recht gesproken van werkelijke *zetel* (cursivering MM) wanneer het gaat om de plaats waar de belangrijkste bedrijfsuitoefening plaatsvindt (zie inleiding deel II en paragraaf 6.2.3). In het eerste verslag van de Europese Commissie aan de Raad over de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel stelt de Europese Commissie dat in de meeste gevallen het verrichten van een dienst een zetel impliceert waar de dienst bij hoort op de plaats waar de dienst wordt aangeboden.<sup>112</sup> Ook deze opmerking geeft een aanwijzing dat met de zetel van bedrijfsuitoefening wordt bedoeld op de vestiging, hoe miniem deze dan ook mag zijn, van waaruit prestaties aan klanten worden verricht. Voor het verschijnen van de zaak Planzer Luxembourg

112. Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM (83), 426 def.

werd in de literatuur eveneens verdedigd dat de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats is waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt.<sup>113</sup>

Ik concludeer dan ook dat het Hof van Justitie het bij het verkeerde eind heeft in de zaak Planzer Luxembourg en dat de zetel van bedrijfsuitoefening een plaats is waar de belastingplichtige zijn werkelijke bedrijfsuitoefening heeft. De vraag die dan vervolgens rijst is hoe dan moet worden bepaald waar een belastingplichtige zijn werkelijke bedrijfsuitoefening heeft. De werkelijke bedrijfsuitoefening kan in ruime en in enge zin worden uitgelegd. De werkelijke bedrijfsuitoefening in enge zin is het samenstel van handelingen die er in hun samenhang rechtstreeks op gericht zijn een prestatie uit te voeren en aan te bieden aan de afnemer. De werkelijke bedrijfsuitoefening in enge zin van een belastingadviseur zal bijvoorbeeld bestaan uit het tot stand brengen en verzenden van adviezen en het voeren van besprekingen met zijn klanten die noodzakelijk zijn voor het tot stand komen van het advies. Tot de handelingen die rechtstreeks gericht zijn op het uitvoeren en aanbieden van prestaties behoren niet die handelingen die weliswaar noodzakelijk zijn voor het functioneren van de onderneming, maar als zodanig geen directe bijdrage leveren aan het uitvoeren en aanbieden van prestaties. Voorbeelden van dergelijke handelingen zijn: het doen van onderzoek ten behoeve van de onderneming, het maken van reclame of het voeren van de administratie. Onder de werkelijke bedrijfsuitoefening in ruime zin kunnen alle handelingen worden begrepen die het reilen en zeilen van de onderneming betreffen. De werkelijke bedrijfsuitoefening in ruime zin omvat alle activiteiten van een onderneming. Naar mijn mening moet bij het bepalen van de zetel van bedrijfsuitoefening gezocht worden naar de plaats waar de prestaties tot stand worden gebracht en worden aangeboden. Op deze manier wordt het meest recht gedaan aan de gedachte van heffing in het land van verbruik en land van besteding.

Wanneer de belastingplichtige één plaats heeft van waaruit prestaties worden aangeboden en uitgevoerd kan die plaats als zetel van bedrijfsuitoefening worden aangemerkt (situatie I).

113. H.W.M. van Kesteren, De personenvennootschap en de BTW, TFO 2005, blz. 10, spreekt over het centrum van de bedrijfsactiviteiten, G.J. van Norden, De personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, blz. 35 en 36 ziet de zetel van bedrijfsuitoefening als het centrum van de economische activiteiten van de belastingplichtige entiteit. De plaats van feitelijke leiding speelt volgens hem pas een rol in gevallen waarin niet eenduidig is vast te stellen waar het centrum van de economische activiteiten is gelegen, zoals bij de exploitatie van intellectuele eigendomsrechten. D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting. Deventer, Kluwer, 1992, blz. 215 zien de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste plaats waar en/of van waaruit de belastingplichtige normaal gesproken zijn economische activiteiten verricht. M.E. van Hilten, Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 215 ten slotte spreekt van de plaats van waaruit diensten feitelijk worden verricht.



## Situatie I

NL

- Leiding
- Administratie
- Onderzoek
- Centrale inkoop
- Reclame

BE

- Aanbieden prestaties
- Uitvoeren prestaties

Deze belastingplichtige heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in België en geen vaste inrichting.

Heeft de belastingplichtige verscheidene vestigingen van waaruit op gelijke wijze prestaties worden aangeboden en uitgevoerd dan zal op andere wijze moeten worden bepaald welk van deze vestigingen zijn zetel van bedrijfsuitoefening is. Er kan namelijk slechts één zetel van bedrijfsuitoefening zijn. Dit volgt allereerst uit het feit dat art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) spreken van *de* zetel van bedrijfsuitoefening en *een* vaste inrichting. Daarnaast leidt het aannemen van twee zetels van bedrijfsuitoefening onmiddellijk tot een bevoegdheidsconflict. Beide zetels van bedrijfsuitoefening vormen namelijk het eerste aanknopingspunt voor belastingheffing. In zijn jurisprudentie over de vaste inrichting heeft het Hof van Justitie noch over het ontstaan van een dergelijk bevoegdheidsconflict noch over de wijze waarop het moet worden opgelost gesproken, terwijl wel wordt gesproken over de wijze waarop het aanknopingspunt zetel van de bedrijfsuitoefening in relatie tot het aanknopingspunt vaste inrichting moet worden toegepast. In deze situatie kan de oplossing mijns inziens ook niet worden gevonden in de omvang van de activiteiten die door beide inrichtingen worden verricht. Allereerst zou bij een gering verschil in omvang van de activiteiten het ene jaar de ene inrichting en het andere jaar de andere inrichting de zetel van bedrijfsuitoefening vormen. In de tweede plaats kan ik me voorstellen dat het bij de lidstaat waarin de vestiging zich bevindt van waaruit de minste prestaties worden verricht op bezwaren stuit dat de andere inrichting als zetel van bedrijfsuitoefening, als voorkeur, wordt beschouwd ook wanneer het gaat om prestaties die vanuit eerstgenoemde inrichting worden verricht. Bovendien bestaat het

risico dat beide lidstaten de vestiging in hun land dan als zetel van bedrijfsuitoefening zien. In dergelijke gevallen moet de oplossing naar mijn mening worden gevonden door andere factoren in ogenschouw te nemen. Het ligt dan voor de hand om te kijken waar de algemene leiding van de onderneming en/of de persoon van de ondernemer zich bevindt, de plaats waar de administratie wordt gevoerd en financiële en bankzaken worden geregeld, de plaats waar onderzoek wordt gedaan ten behoeve van het functioneren van de onderneming en de plaats waar bijvoorbeeld reclame wordt gemaakt of centraal wordt ingekocht. In eerste instantie moet daarbij worden gekeken of deze functies zijn ondergebracht bij één van de vestigingen die ook prestaties aanbiedt en uitvoert (situatie II). In dat geval is de zetel van bedrijfsuitoefening nog steeds een plaats van waaruit prestaties aan de consument worden aangeboden en uitgevoerd. Een plaats die dichterbij ligt bij heffing in het land van verbruik.

#### Situatie II

NL

- Aanbieden prestaties
- Uitvoeren prestaties
- Leiding
- Administratie
- Onderzoek
- Centrale inkoop
- Reclame

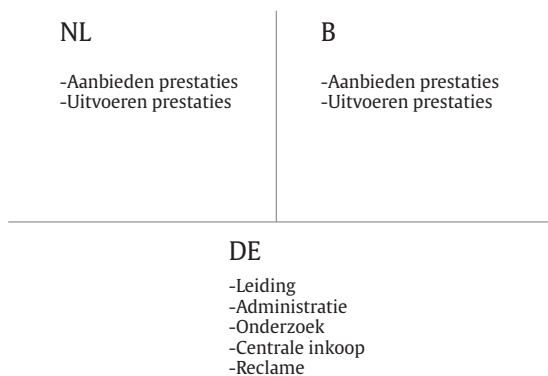
BE

- Aanbieden prestaties
- Uitvoeren prestaties

Deze belastingplichtige heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland. In België heeft hij een vaste inrichting.

Vinden dergelijke functies niet plaats vanuit één van de vestigingen die prestaties aanbieden en uitvoeren dan is de zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in het land waar al deze functies of het merendeel daarvan zijn ondergebracht (situatie III).

## Situatie III



Deze belastingplichtige heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland. In België en Nederland heeft hij een vaste inrichting.

Het is ook mogelijk dat de ondernemer vanuit elk van zijn vestigingen slechts een deel van het aanbieden en uitvoeren van prestaties verzorgt. Een belastingadviseur kan bijvoorbeeld zijn adviezen schrijven vanuit zijn kantoor in Nederland, maar zijn klanten ontvangen in en besprekingen voeren vanuit een kantoorruimte in België. In een dergelijk geval zal steeds eerst moeten worden gezocht naar de plaats van waaruit het belangrijkste deel van deze handelingen wordt verricht. Is het niet mogelijk om te bepalen waar het belangrijkste deel van het aanbieden en uitvoeren van prestaties plaatsvindt, dan zal opnieuw moeten worden bekeken of bij één van deze vestigingen ook de andere hiervoor genoemde functies van de onderneming zijn ondergebracht (situatie IV).

## Situatie IV



Deze belastingplichtige heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland. Mogelijk heeft hij een vaste inrichting in België waaraan uitgaande prestaties kunnen worden toegerekend. Dit hangt af van het antwoord op de vraag of met het deel van het aanbieden en deel van het uitvoeren van prestaties de kenmerkende en essentiële elementen van de dienstverrichting worden verzorgd.

Vinden dergelijke functies niet plaats vanuit één van de vestigingen die een deel van de prestaties aanbiedt en uitvoert dan is de zetel van bedrijfsuitoefening gevestigd in het land waar al deze functies of het merendeel daarvan zijn ondergebracht (situatie V).

#### Situatie V

NL	BE
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Deel van het aanbieden prestaties</li> <li>- Deel van het uitvoeren prestaties</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Deel van het aanbieden prestaties</li> <li>- Deel van het uitvoeren prestaties</li> </ul>
<p>DE</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Leiding</li> <li>-Adminstratie</li> <li>-Onderzoek</li> <li>-Centrale inkoop</li> <li>-Reclame</li> </ul>	

Deze belastingplichtige heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Duitsland. Mogelijk heeft hij een vaste inrichting in België en/of Nederland waaraan uitgaande prestaties kunnen worden toegerekend. Dit hangt af van het antwoord op de vraag of met het deel van het aanbieden en deel van het uitvoeren van prestaties de kenmerkende en essentiële elementen van de dienstverrichting worden verzorgd

Ook voor de zetel van bedrijfsuitoefening geldt dat deze een bepaalde mate van duurzaamheid moet hebben. Omdat de zetel van bedrijfsuitoefening het primaire heffingsaanknopingspunt is, moet en bij de zetel van bedrijfsuitoefening mijns inziens zelfs hogere eisen worden gesteld voor wat betreft de duurzaamheid. Omdat de zetel van bedrijfsuitoefening het eerste aanknopingspunt voor btw-heffing vormt, moet dit een stabiel en duidelijk criterium zijn. Bij voorkeur moet de ondernemer de wil hebben de inrichting voor onbepaalde tijd als zijn voornaamste vestiging te beschouwen. Anders wordt het wanneer de onderneming zelf slechts een beperkte bestaansduur heeft. Voor een stichting die is opgericht om bijvoorbeeld gedurende drie jaar haar activiteiten uit te oefenen en die dit drie jaar vanuit dezelfde inrichting doet, geldt deze inrichting als zetel van bedrijfsuitoefening. Mijns inziens kwalificeert een inrichting slechts als zetel van de bedrijfsuitoefening indien deze een duurzame verbondenheid heeft met het grondgebied van een lidstaat. De inrichting hoeft niet aard- en nagelvast te zijn als uit de feitelijke situatie maar volgt dat de belastingplichtige deze inrichting heeft bestemd om duurzaam ter plaatse aanwezig te zijn en als zijn voornaamste vestigingsplaats te beschouwen. Een inrichting die zich verplaatst over het grondgebied van een of meer landen kan

naar mijn mening in principe niet als zetel van bedrijfsuitoefening worden aangemerkt.<sup>114</sup> Dit vormt geen stabiel en duidelijk aanknopingspunt.

#### 7.7.3 *Vaste inrichting bij uitbesteding*

In paragraaf 7.3.3 is mede aan de hand van de zaak DFDS ingegaan op de vraag wanneer een ondernemer moet worden geacht te beschikken over personeel en middelen van een andere ondernemer. In geval een dienstverrichter een deel van de dienstverrichting uitbesteedt aan een andere ondernemer, kan de vestiging van de ondernemer die de uitbestede werkzaamheden uitvoert in principe niet als vaste inrichting van de dienstverrichter worden gezien. Uit de zaak DFDS blijkt dat onder bepaalde voorwaarden sprake kan zijn van een niet onafhankelijke positie van de ondernemer aan wie de werkzaamheden worden uitbesteed, waardoor een vestiging van die ondernemer een vaste inrichting kan zijn van de ondernemer die de werkzaamheden heeft uitbesteed. In de situatie van DFDS is die niet onafhankelijke positie aanwezig door de aandeelverhoudingen en de opgelegde contractuele beperkingen. Naar mijn mening zijn de door het Hof van Justitie in de zaak DFDS gehanteerde uitgangspunten niet juist, maar is het resultaat wel wenselijk. In de zaak DFDS kopen reizigers via DFDS Ltd., gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, reizen bij DFDS A/S. Er vindt geen persoonlijk contact plaats tussen de consumenten die een reis boeken en DFDS A/S. Zij sluiten op papier een contract met DFDS A/S, maar hun contacten zijn met personeel van DFDS Ltd. Indien DFDS A/S niet in het Verenigd Koninkrijk over een vaste inrichting kan worden geacht te beschikken vindt heffing over deze diensten plaats daar waar DFDS A/S is gevestigd, in Denemarken. Denemarken is niet het land van verbruik of het land van besteding van de diensten van het reisbureau. Dat is het Verenigd Koninkrijk. Een vergelijkbare situatie doet zich voor in een recente zaak van Hof Den Bosch.<sup>115</sup> In deze zaak gaat het om een werknemer van Holding die namens een andere concernvennootschap Capital, gevestigd in Ierland, leaseovereenkomsten sluit. De leaseovereenkomsten worden dus op naam van Capital gesloten. Uit de stukken blijkt dat Capital zich niet mengt in afspraken over onderhoud, installatie en service. Alleen de betalingsstroom zou bij lease ten opzichte van eigendom wijzigen. De werknemer van Holding werkt vanuit een gebouw in Nederland. Hij krijgt vanuit Ierland standaardovereenkomsten aangeleverd die hij gebruikt in zijn contact met potentiële cliënten. Zonder toestemming vanuit Ierland mochten deze standaardovereenkomsten niet worden aangepast. Op de facturen staat als correspondentieadres een adres in Ierland vermeld en als sales office een adres in Nederland. Eveneens is op de

114. Vgl. J.M.F. Finkensieper, noot bij HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133. Anders is dit bij de vaste inrichting, zie paragraaf 7.3.4.3.

115. Hof Den Bosch 16 september 2010, nr. 09/00344, te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).

facturen een Nederlands telefoonnummer opgenomen voor opmerkingen. Naar het oordeel van Hof Den Bosch beschikt Capital in Nederland niet over een vaste inrichting. Omdat het leasen van computerapparatuur viel onder de uitzondering van destijds art. 6, tweede lid, onderdeel d, Wet OB 1968 (tekst tot en met 2009) en de afnemer een ondernemer was, werden deze diensten belast in Nederland, daar waar de afnemer was gevestigd. Het geschil voor Hof Den Bosch ging om de vraag of de btw-heffing verschuldigd was door de afnemer op grond van de verleggingsregeling. Nu Capital naar het oordeel van Hof Den Bosch geen vaste inrichting heeft in Nederland is de btw verschuldigd door de afnemer. Als de afnemer een consument zou zijn en de dienst zou belast zijn in het land waar de dienstverrichter is gevestigd dan zou heffing in Ierland plaatsvinden en niet in Nederland. Nederland is het land van besteding en naar moet worden verondersteld ook het land van verbruik.

In dergelijke situaties verdient het mijns inziens aanbeveling om een vaste inrichting aan te nemen in het land van de ingeschakelde ondernemer die in feite de dienst verricht, maar niet op basis van een afhankelijkheid, zoals genoemd in de DFDS-zaak. De afhankelijkheid die in de DFDS-zaak is gebaseerd op de aandeelverhoudingen en contractuele beperkingen moet mijns inziens alleen van belang worden geacht voor de fiscale eenheid. Er kan niet op andere wijze sprake zijn van een onzelfstandige rechtspersoon (zie paragraaf 7.3.3). Een benadering waarbij geen sprake kan zijn van een vaste inrichting in het land van de ingeschakelde ondernemer zou misbruik in de hand werken en zou er tevens toe leiden dat soortgelijke diensten verschillend worden belast. Andere ondernemers die reisbureaus in het Verenigd Koninkrijk exploiteren zijn wel genoodzaakt om Engelse btw te berekenen over hun marge. DFDS A/S is dat niet, terwijl zij dezelfde dienst op dezelfde wijze, via een kantoorruimte in het Verenigd Koninkrijk, aanbiedt. Niet in ieder geval dat een ondernemer werkzaamheden uitbesteedt, zal sprake zijn van een vaste inrichting in het land van de ingeschakelde ondernemer. Er zal sprake moeten zijn van een situatie die vergelijkbaar is met de situatie waarin een ondernemer zelf over een vaste inrichting in het land beschikt. Van een vaste inrichting zou mijns inziens dan pas kunnen worden gesproken indien cumulatief aan de volgende voorwaarden is voldaan:

1. Er is sprake van een fysieke constructie, personeel en middelen van de ingeschakelde ondernemer.
2. Vanuit deze fysieke constructie wordt namens de andere ondernemer onderhandeld over contracten, de prijs en de te leveren diensten, en worden contracten gesloten. Er moet sprake zijn van een zekere bevoegdheid tot het sluiten van contracten. Dat bij grote financiële belangen de ondernemer op wiens naam wordt gehandeld, toestemming moet geven, doet niet af aan het bestaan van een vaste inrichting.
3. Vanuit de fysieke constructie worden namens de andere ondernemer eveneens de diensten aangeboden en uitgevoerd. Het is daarbij van belang dat de

fysieke constructie de kenmerkende en essentiële elementen van de dienstverrichting verzorgt. Het is daarbij niet van belang dat de ondernemer namens wie wordt gehandeld zich ook met de dienstverrichting bezig houdt. Indien de ondernemer die namens de andere ondernemer handelt, maar zelfstandig handelt, in de betekenis die hieraan wordt gegeven bij de invulling van de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting.

4. Dit gebeurt op regelmatige basis. Het gaat hierbij om de tijdsduur in absolute zin die blijkt uit de bedoelingen van de ondernemer namens wie de contracten worden gesloten (paragraaf 7.3.4.2).

De ondernemer vanuit wiens fysieke constructie deze werkzaamheden plaatsvinden, kan een volledig zelfstandige ondernemer zijn die ook bevoegd is om namens anderen deze werkzaamheden te verrichten. Er hoeft dus geen sprake te zijn van een ondergeschiktheid zoals in de zaak DFDS. Zo kunnen verschillende ondernemers over dezelfde vaste inrichting beschikken. Een agent wiens taak het is te bemiddelen om zodoende op naam en voor rekening van zijn principaal een overeenkomst te sluiten, voldoet over het algemeen niet aan deze voorwaarden. De agent is niet belast met het uitvoeren van de prestaties. De prestaties worden uitgevoerd door zijn principaal en de vestigingsplaats van de principaal is van belang voor de vraag waar de dienst aan de consument is belast. Ook voor een commissionair geldt hetzelfde. Hij is niet belast met de uitvoering van de dienst en zijn vestiging kan geen vaste inrichting vormen van zijn principaal. Doordat de btw-wetgeving bij een commissionair uitgaat van een dienst van de principaal aan de commissionair en vervolgens een dienst van de commissionair aan de consument, zal heffing over de dienst aan de consument plaatsvinden in het land waar de commissionair is gevestigd. De vraag is of dat altijd wenselijk is. Als de consument contact heeft met de commissionair die is gevestigd in zijn eigen land en de dienstverrichter is juist in een ander land gevestigd geeft dit een wenselijk resultaat. In de omgekeerde situatie, de commissionair is in een ander land gevestigd dan waar de consument woont, maar de dienstverrichter is juist wel in het land van de consument gevestigd juist niet. Een dergelijke situatie kan zich eenvoudig voordoen, omdat voor bemiddeling niet altijd aanwezigheid in het land van de consument is vereist. Bemiddeling kan via moderne telecommunicatietechnieken op afstand worden verricht.

## 7.8 Samenvattend

In dit hoofdstuk is de invulling van de vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting en woon- en gebruikelijke verblijfplaats – vanuit het perspectief van de dienstverrichter aan de orde gekomen. Art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) dat geldt voor diensten aan consumenten, heeft hierbij centraal gestaan. In deze paragraaf volgt een samenvattende conclusie.

### 7.8.1 Zetel van bedrijfsuitoefening

Naar het oordeel van het Hof van Justitie heeft een vennootschap de zetel van zijn bedrijfsuitoefening gevestigd daar waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap en de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend.<sup>116</sup> Het Hof spreekt hierbij van de algemene leiding van de *vennootschap* en niet van de door de vennootschap gedreven *onderneming*. Een bestuurstaak is mijns inziens ook het voeren van de algemene leiding van de door de vennootschap gedreven onderneming. In beginsel dient ervan uit te worden gegaan dat het aangestelde bestuur het bestuur van de vennootschap vormt en elk van de aangestelde bestuurders gelijk bevoegd is. Uit de feitelijke situatie kan echter het tegendeel blijken.

Naar het oordeel van het Hof zijn er vier belangrijkste factoren om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd: de statutaire vestiging, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Ook met andere elementen kan rekening worden gehouden, namelijk: de woonplaats van de hoofdbestuurders, de plaats waar aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie wordt gevoerd en de plaats waar de financiële, maar vooral bankzaken worden geregeld. De door het Hof genoemde relevante factoren en elementen vormen geen limitatieve opsomming. Ook met andere factoren kan rekening worden gehouden. De door het Hof genoemde factoren zijn ook voor andere rechtspersonen dan vennootschappen toepasbaar. Wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon moet worden bepaald, zal mijns inziens allereerst moeten worden gezocht naar een kantoorruimte van waaruit de bestuurders opereren. Zij hoeven daar niet allen fysiek dagelijks aanwezig te zijn, mits zij daar beschikken over ondersteunend personeel dat de bestuursbeslissingen uitvoert en communiceert met ander personeel. Zijn de bestuurders echter incidenteel op dat kantoor aanwezig, maar vergaderen zij structureel op een andere plaats, dan is de plaats waar zij structureel vergaderen de zetel van bedrijfsuitoefening. Vergaderen de bestuurders niet structureel op dezelfde plaats dan wordt naar mijn mening de woonplaats van de hoofdbestuurders van belang om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Deze factor moet dan bij voorkeur worden gecombineerd met één van de volgende factoren: de plaats waar de aandeelhouders/ledenvergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie wordt gevoerd, de plaats waar de financiële en vooral bankzaken worden geregeld en de plaats waar incidenteel bestuursvergaderingen worden gehouden. Levert dit ook geen eenduidige zetel van bedrijfsuitoefening op dan kunnen deze factoren los van de woonplaats van de hoofdbestuurders in ogenschouw worden

116. HvJ Planzer Luxembourg, reeds aangehaald.



genomen. De woonplaats van de aandeelhouders/leden is daarna nog een alternatief om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Daarna wordt toegekomen aan de woon- of gebruikelijke verblijfplaats. Bij alle genoemde factoren kan de vermelding van een adres op bepaalde stukken, correspondentie, offertes of facturen een aanwijzing geven over waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. De statutaire zetel en het recht van oprichting, zouden mijns inziens niet van groot belang mogen zijn om vast te stellen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd in rechtsstelsels, zoals het Nederlandse, waarbij men zonder gevolgen het hoofdbestuur naar het buitenland kan verplaatsen. Zij zijn dan van belang om de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de rechtspersoon vast te stellen (zie paragraaf 7.8.5). Uit art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en de zaak Planzer Luxembourg blijkt dat één plaats zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting van een ondernemer kan zijn. Hieruit volgt mijns inziens dat de plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt niet van belang is wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening moet worden vastgesteld. De vaste inrichting is namelijk de plaats waar de bedrijfsactiviteiten worden uitgeoefend, prestaties worden verricht. Voor houdstermaatschappijen moet op dit punt een uitzondering worden gemaakt. Hoewel het voeren van concernbeleid behoort tot de economische activiteit van de houdstermaatschappij indien dit tegen vergoeding plaatsvindt, is deze taak van zodanig gewicht dat deze als een relevante bestuurstaak moet worden beschouwd. Dit geldt eveneens voor de doorberekening van kosten of de activiteiten als financieringsmaatschappij wanneer deze in het verlengde liggen van de houdsteractiviteiten.

Voor de personenvennootschappen hebben over het algemeen de vennoten als het bestuur te gelden. Ook hier dient er in beginsel van uit te worden gegaan dat zij ieder gelijk bevoegd zijn. De hiervoor besproken wijze waarop moet worden vastgesteld waar de zetel van bedrijfsuitoefening van een rechtspersoon is gevestigd, kan voor personenvennootschappen eveneens worden toegepast. Bij feitelijke samenwerkingsverbanden die een in gemeenschappelijk eigendom zijnd vermogensbestanddeel exploiteren, zijn de activiteiten zo gering dat de exploitanten vaak niet samen hoeven te komen om 'leiding' te geven aan hun samenwerking en onderneming. Hoewel de zetel van bedrijfsuitoefening mijns inziens een specifieke plaats is, moet, in geval de exploitanten beide in een bepaald land wonen, het land waar de exploitanten wonen als land worden aangewezen waar het feitelijk samenwerkingsverband zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Ook in dit geval moet er in beginsel vanuit worden gegaan dat beide exploitanten een gelijke zeggenschap hebben. Treedt één van de exploitanten slechts op als geldschietter dan is alleen de woonplaats van de actieve exploitant van belang. Zijn de exploitanten woonachtig in verschillende landen en beslissen zij beide over de belangrijke zaken aangaande hun onderneming dan kan de woonplaats van één van de exploitanten toch de zetel van bedrijfsuitoefening vormen als vanuit die woonplaats ook de

administratie wordt gevoerd, de bankzaken worden geregeld en het woonadres als correspondentieadres wordt gebruikt. Is ook dit niet het geval dan moet mijns inziens worden aangeknoopt bij het land waar het geëxploiteerde vermogensbestanddeel is gelegen. De andere optie, aansluiten bij het correspondentieadres, de plaats waar de bankzaken worden geregeld en de plaats waar de administratie wordt gevoerd, kan volstrekt willekeurig zijn en is gevoelig voor misbruik. Aansluiten bij de plaats waar het geëxploiteerde vermogensbestanddeel is gelegen, biedt echter geen oplossing voor die situaties waarin er verscheidene vermogensbestanddelen worden geëxploiteerd die in verscheidene landen zijn gelegen. Als één van de exploitanten echter zijn woonplaats in het land heeft waar een of meer vermogensbestanddelen zijn gelegen dan kan dit land als het land worden aangemerkt waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Biedt ook dit geen soelaas dan moet worden teruggevallen op de plaats waar de administratie wordt gevoerd en de plaats waar de bankzaken worden geregeld in combinatie met het gebruikte correspondentieadres.

Om te bepalen waar een natuurlijk persoon/belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd is mijns inziens van belang waar hij de algemene leiding over de door hem gedreven onderneming voert. Als hij hiervoor ter plaatse aanwezig is, is dit de plaats waar de onderneming wordt gedreven. Is hij niet structureel aanwezig dan moet een andere plaats, bijvoorbeeld zijn woonplaats, als zetel van bedrijfsuitoefening worden aangemerkt. Met privéomstandigheden mag mijns inziens geen rekening worden gehouden wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening van een natuurlijk persoon/belastingplichtige wordt vastgesteld.

Als alleen personen die hun zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland hebben onderdeel zijn van een Nederlandse fiscale eenheid, is ook de fiscale eenheid in Nederland gevestigd. Dit geldt ook wanneer de verwevenheid tussen de personen via het buitenland loopt, bijvoorbeeld twee Nederlandse zustermaatschappijen met een buitenlandse moedermaatschappij. Bestaat een fiscale eenheid alleen uit buitenlandse personen met een vaste inrichting in Nederland dan is sprake van een fiscale eenheid met zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland en vaste inrichtingen in Nederland. Waar die zetel van bedrijfsuitoefening precies is gevestigd, is vanuit Nederlands perspectief niet relevant. De Nederlandse fiscale eenheid wordt in het buitenland niet erkend. Wanneer zowel een persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland als een persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland, maar een vaste inrichting in Nederland, deel uitmaken van een fiscale eenheid, zal moeten worden gezien vanuit welk land de gemeenschappelijke leiding over de onderdelen van de fiscale eenheid wordt uitgeoefend. In dat land is de zetel van bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid gevestigd.

### 7.8.2 Vaste inrichting

Voor het bestaan van een vaste inrichting moet aan drie voorwaarden worden voldaan. Allereerst moet sprake zijn van een structuur van personeel en middelen die een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk maken. Uit met name de zaak ARO Lease valt af te leiden dat het daarbij gaat om het personeel en de middelen die noodzakelijk zijn om de betrokken diensten uit te voeren. Ook zal op die locatie personeel aanwezig moeten zijn dat de dagelijkse leiding kan uitoefenen. Het woord zelfstandig duidt mijns inziens op het feit dat de vaste inrichting zelf de kenmerkende en essentiële elementen van een dienst moet uitvoeren zodanig dat deze inrichting kan worden beschouwd als een inrichting *van waaruit* de prestatie wordt verricht in de zin van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Naar mijn mening moeten niet te strikte eisen worden gesteld aan het noodzakelijke personeel en de noodzakelijke middelen. Steeds zal per geval moeten worden bezien of aan de eis van beschikken over personeel en middelen is voldaan. Per branche zouden eventueel richtlijnen kunnen worden gegeven over waarover men normaliter moet beschikken. Ook een werkkamer in de woning van één van de werknemers kan worden gezien als een relevant middel, mits de ondernemer ook daarover kan beschikken.

In de tweede plaats dient de ondernemer te *beschikken* over dit personeel en deze middelen. Daarvan is naar mijn mening sprake indien de ondernemer het personeel en de middelen naar eigen goeddunken kan inzetten. Het is daarbij niet relevant of het personeel bij hem zelf in dienst is of dat hij dit inhuurt en of hij de middelen in eigendom heeft of huurt. Aan de hand van de zaak DFDS is ingegaan op de vraag in welke gevallen een ondernemer toch kan worden geacht over personeel en middelen te beschikken in een ander land indien hij zijn activiteiten in dat land volledig uitbesteedt aan een andere ondernemer. Van een dergelijke situatie kan mijns inziens alleen worden gesproken als een ondernemer een zodanige controle uitoefent over het personeel en de middelen van een andere ondernemer dat hij in feite beschikt over dit personeel en deze middelen. Er bestaat geen onzelfstandige rechtspersoon of vaste vertegenwoordiger in de btw. Van een dergelijke controle is pas sprake als de andere ondernemer zonder toestemming geen prestaties aan derden mag verrichten en die prestaties aan derden ook incidenteel en ondergeschikt zijn aan de dienstverlening aan de ondernemer die deze werkzaamheden uitbesteedt. Ook moet deze laatstgenoemde ondernemer kunnen bepalen welk personeel voor hem werkt en hoe dit personeel de middelen inzet.

Het derde criterium voor het bestaan van een vaste inrichting is duurzaamheid. In de btw gaat het alleen om duurzaamheid naar tijd. Bij duurzaamheid naar tijd gaat het mijns inziens om tijdsduur in absolute zin. Het aantal prestaties of de omvang daarvan is irrelevant. Naar mijn mening mag niet een te lange

tijdsduur worden geëist. Een langere bestaansduur veronderstelt een grotere mate van deelname aan het maatschappelijk verkeer. Daarmee wordt het belang om de vestiging aan te merken als vaste inrichting groter. De vraag of aan het duurzaamheidscriterium naar tijd is voldaan, hangt af van de geobjectiveerde bedoelingen van de ondernemer. Een vaste inrichting die bedoeld is voor lange tijd prestaties te verrichten, maar uiteindelijk slechts kort bestaat, kan dus als vaste inrichting worden aangemerkt. De volgende omstandigheden zijn daarbij van belang:

1. De ondernemer sluit een huurcontract af voor onbeperkte tijd of voor een langere periode of verworft een onroerende zaak in eigendom in een land.
2. De ondernemer stelt in een ander land personeel aan voor onbepaalde tijd of voor een langere periode.
3. De ondernemer verworft duurzame bedrijfsmiddelen en bestemt deze voor zijn activiteiten in een ander land.
4. De ondernemer laat zich in een ander land inschrijven bij de Kamer van Koophandel of andere registers, waaruit zijn bedoelingen blijken om voor zekere tijd deel te nemen aan het maatschappelijke verkeer.

Een vestiging die geen verbondenheid heeft met het grondgebied van een bepaalde lidstaat kan wel een vaste inrichting zijn, maar zal over het algemeen genomen geen geschikt heffingsaanknopingspunt kunnen vormen. Naar mijn mening zou de mogelijkheid dat een vaste inrichting verscheidene locaties in een land omvat moeten kunnen bestaan. Er moet dan wel sprake zijn van een organisatorische samenhang tussen de verscheidene locaties.

### 7.8.3 Toerekening

Naar het oordeel van het Hof van Justitie vormt de zetel van bedrijfsuitoefening het eerste aanknopingspunt voor heffing. Pas indien de zetel van bedrijfsuitoefening geen fiscaal rationele oplossing oplevert of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat doet ontstaan, moet een ander heffingsaanknopingspunt worden gezocht in de vorm van een vaste inrichting. Pas dan hoeft te worden bekeken of er ook een vaste inrichting is. Vaak zal de beantwoording van de vraag of de zetel van bedrijfsuitoefening een geschikt aanknopingspunt is, afhangen van de alternatieven die er zijn. De vraag of sprake is van een vaste inrichting zal dus samengaan met de vraag welk heffingsaanknopingspunt moet worden gekozen. De autoriteiten van de lidstaten moeten bepalen welk land het meest nuttige aanknopingspunt voor heffing is. Hierbij moeten zij de in hoofdstuk 3 besproken beginselen die ten grondslag liggen aan de verdeling van heffingsbevoegdheden in de omzetbelasting afwegen. Een bevoegdheidsconflict ontstaat wanneer twee lidstaten zichzelf als meest geschikt aanknopingspunt zien. De voorkeur voor het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, vervalt dan en heffing wordt toegewezen aan het land waar de vaste

inrichting is gevestigd. De afweging van de autoriteiten is mijns inziens onderworpen aan een marginale toetsing door de nationale rechters en het Hof van Justitie.

Naar mijn mening kan een dienst echter nooit worden toegerekend aan een vaste inrichting die met het verrichten van de prestatie geen bemoeienis heeft. Voor de zetel van bedrijfsuitoefening als primair aanknopingspunt is dit wel mogelijk, maar alleen als er geen vaste inrichting kan worden gevonden waaraan de dienst kan worden toegerekend. Toerekening op basis van de feitelijke uitvoering van de dienst, past ook beter in de beleving van de dienstverrichter. Hieraan moet mijns inziens dan ook de voorkeur worden gegeven. Heffing moet dan worden toegewezen aan de vestiging die alle kenmerkende en essentiële elementen van een dienst verricht. Zijn er verscheidene vestigingen die gezamenlijk deze elementen verrichten dan moet heffing worden toegewezen aan de vestiging met wie de consument daadwerkelijk fysiek contact heeft gehad over de te leveren dienst. Indien met geen van beide vestigingen fysiek contact heeft plaatsgevonden dan moet de dienst worden toegerekend aan de vestiging die de dienst aan de consument feitelijk verricht. Er moet namelijk vanuit worden gegaan dat bij de uitvoering van een dienst vaker de aanwezigheid van de consument of één van zijn eigendommen is vereist. Het sluiten van een contract kan eenvoudig op afstand geschieden. Als wordt gekozen voor deze benadering zal er rekening mee moeten worden gehouden dat vestigingen die slechts een beperkt aantal diensten verrichten van een beperkte omvang, maar in absolute zin een voldoende lange bestaansduur hebben als vaste inrichting worden beschouwd. Het is niet altijd wenselijk om diensten aan deze vestigingen toe te rekenen. Hetzelfde geldt voor zich voortbewegende vestigingen.

#### 7.8.4 Toerekening en de verleggingsregeling

Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn diensten belast in het land waar de afnemer is gevestigd. De heffing van btw wordt daarbij verlegd naar de afnemer wanneer de dienstverrichter niet in het land van de afnemer is gevestigd. Het zal voor de afnemer niet altijd duidelijk zijn welke vestiging van de dienstverrichter de dienst aan hem levert. Art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) voorkomt dat als dit onduidelijk is, de afnemer met heffing van btw kan worden geconfronteerd. Van betrokkenheid in de zin van die bepaling is mijns inziens dan ook al snel sprake. Het inzetten van personeel en middelen van een vaste inrichting voor de dienstverrichting is voldoende. Het gaat daarbij om betrokkenheid waarvan richting de afnemer is gebleken. Het verzorgen van de boekhouding is bijvoorbeeld een interne aangelegenheid en kan over het algemeen worden uitgesloten van betrokkenheid in de zin van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Voor facturering en schuldinvoering geldt dit niet, omdat daarvan richting de afnemer iets kan blijken.

### 7.8.5 *Woon- en gebruikelijke verblijfplaats*

De woon- of gebruikelijke verblijfplaats komt aan de orde als de desbetreffende belastingplichtige waar dan ook ter wereld geen zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft. De vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats gelden mijns inziens zowel voor natuurlijk personen als rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. Art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) maakt geen onderscheid tussen verschillende rechtsvormen. De woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een rechtspersoon of samenwerkingsverband is dan bijvoorbeeld het adres waarop hij is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel of gemeente, zijn statutaire vestiging of het gebruikte correspondentieadres. De woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een natuurlijk persoon moet allereerst worden bepaald aan de hand van zijn professionele banden. Persoonlijke banden worden pas in de beoordeling betrokken wanneer niet op basis van de professionele banden kan worden bepaald waar de natuurlijk persoon/belastingplichtige zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

### 7.8.6 *Wenselijk recht*

Naar mijn mening zou in de btw de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats moeten zijn waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt. Het gaat dan om de plaats waar prestaties worden aangeboden en uitgevoerd. Dit leidt tot heffing in het land van verbruik en het land van besteding. Heffing in het land van verbruik is ook vanuit het oogpunt van neutraliteit gewenst. Bovendien kan controle worden uitgevoerd op de plaats waar diensten ook daadwerkelijk worden verricht. Als er één plaats is van waaruit de ondernemer prestaties aanbiedt en uitvoert, is die plaats de zetel van bedrijfsuitoefening. Zijn er verscheidene plaatsen aan te wijzen dan moet worden bekeken waar de ondernemer andere functies van zijn onderneming heeft ondergebracht, zoals de plaats waar de administratie wordt gevoerd, waar onderzoek wordt gedaan, waar de algemene leiding zich bevindt enzovoorts. Vooral wanneer dergelijke functies zijn ondergebracht bij één van de vestigingen van waaruit eveneens prestaties worden aangeboden en uitgevoerd, kan die vestiging als zetel van bedrijfsuitoefening worden aangemerkt. Zijn bij geen van de vestigingen die prestaties uitvoeren en aanbieden dergelijke functies ondergebracht, maar wel op een andere plaats dan is de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats waar die functies zijn ondergebracht. Hetzelfde geldt wanneer er niet één vestiging is aan te wijzen die het geheel van het aanbieden en uitvoeren van de prestaties verzorgt. Er moet dan allereerst worden bekeken of de genoemde functies zijn ondergebracht bij één van de vestigingen die een deel van de dienstverlening verzorgt. Is dat niet het geval, maar vinden dergelijke functies plaats vanuit een andere vestiging dan is het land waar die andere vestiging zich bevindt de zetel van bedrijfsuitoefening.

Wanneer een ondernemer een andere ondernemer inschakelt om namens hem contracten te sluiten met consumenten en namens hem diensten aan te bieden zonder dat sprake is van een afhankelijkheid zoals in de zaak DFDS, zou mijns inziens sprake moeten kunnen zijn van een vaste inrichting van eerstgenoemde ondernemer in het land van de ingeschakelde ondernemer. Alleen op die manier kan heffing in het land van besteding en het land van verbruik worden gewaarborgd. Er moet dan aan een viertal vereisten worden voldaan:

1. Er is sprake van een fysieke constructie, personeel en middelen.
2. Vanuit deze constructie wordt namens de andere ondernemer onderhandeld over contracten, de prijs en de te leveren diensten, en worden contracten gesloten.
3. Vanuit de fysieke constructie worden namens de andere ondernemer eveneens de diensten aangeboden.
4. Dit gebeurt op regelmatige basis.

Niet is vereist dat de ingeschakelde ondernemer bij uitsluiting optreedt voor de ondernemer die hem heeft ingeschakeld. Een fysieke constructie kan dus voor verschillende ondernemers een vaste inrichting zijn.

## HOOFDSTUK 8

# De vestigingsplaats van de afnemer

### 8.1 Inleiding

In hoofdstuk 7 is de vestigingsplaats voornamelijk besproken in situaties waarin de vestigingsplaats moet worden vastgesteld van de presterende ondernemer. Ook de vestigingsplaats van de afnemer is echter van belang. Op basis van art. 44, 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kunnen diensten belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd. Art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt hoofdzakelijk voor afnemers die belastingplichtig zijn.<sup>1</sup> Art. 58 en 59 btw-richtlijn gelden voor afnemers die juist niet als belastingplichtigen kunnen worden aangemerkt.

In dit hoofdstuk zal allereerst aan de hand van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) worden ingegaan op de situatie waarin de afnemer een belastingplichtige is. Daarbij zullen niet opnieuw de vestigingsplaatsvormen integraal worden besproken. Aangenomen moet worden dat de vestigingsplaats van een belastingplichtige in principe niet anders is in de situatie waarin hij een prestatie ontvangt dan in de situatie waarin hij een prestatie verricht.<sup>2</sup> Wel kan het mogelijk zijn dat vestigingen die niet als zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting of woon- of gebruikelijke verblijfplaats kunnen worden aangemerkt wanneer het gaat om diensten die zijn belast in het land van de presterende ondernemer, wel als zodanig worden beschouwd wanneer diensten zijn belast in het land van de ontvangende ondernemer. Op deze kwestie zal dan ook worden ingegaan.

Vervolgens wordt aan de hand van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) ingegaan op de situatie waarin de afnemer een niet-belastingplichtige is. Hierbij komen de vier vestigingsplaatsvormen, zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woon- en gebruikelijke verblijfplaats wel integraal aan de orde. De vraag is of zij ook gelden voor niet-belastingplichtigen en op welke wijze deze vestigingsplaatsvormen dan moeten worden ingevuld.

1. Op grond van art. 43 btw-richtlijn wordt een voor de btw-geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon eveneens aangemerkt als belastingplichtige voor toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Dat geldt ook voor het niet-ondernemersdeel van een belastingplichtige.
2. Aldus ook Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.



## 8.2 De belastingplichtige afnemer

### 8.2.1 Inleiding

Op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn diensten belast in het land waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden diensten echter verricht voor een vaste inrichting van de afnemer in een ander land dan vindt heffing plaats in het land waar de vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting vindt heffing plaats in het land waar de belastingplichtige afnemer zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft. In deze paragraaf wordt ingegaan op de vestigingsplaats van de belastingplichtige afnemer aan de hand van deze bepaling. Het gaat hierbij niet om de met belastingplichtigen gelijk te stellen personen van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Zij zijn voor het deel waarmee zij handelen of als geheel gezien niet belastingplichtig voor de btw. Hoewel zij voor de toepassing van de regels voor de plaats van dienst met een belastingplichtige gelijk worden gesteld, moeten zij voor het vaststellen waar zij wonen of zijn gevestigd, worden beschouwd als een niet-belastingplichtige. De vraag hoe hun vestigingsplaats moet worden bepaald komt dan ook aan de orde in paragraaf 8.3.

Mijns inziens moet ervan uit worden gegaan dat de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige geen andere plaats is wanneer hij prestaties afneemt dan wanneer hij prestaties verricht. Het gaat om de hoofdvestiging van de belastingplichtige. Ook een vestiging die wordt beschouwd als vaste inrichting voor het verrichten van prestaties, moet worden geacht een vaste inrichting te zijn voor het ontvangen van prestaties. Volgens het btw-comité zou het mogelijk moeten zijn dat een vestiging die niet als vaste inrichting kwalificeert voor het verrichten van prestaties wel als vaste inrichting kan worden gezien wanneer het gaat om het afnemen van prestaties.<sup>3</sup> Ook volgens art. 15 voorstel herschikking btw-verordening is dit mogelijk. Het gaat dan bijvoorbeeld om vestigingen die voorbereidende of hulpwerkzaamheden verrichten maar die niet zelfstandig diensten verrichten. In paragraaf 8.2.2 zal daarom worden ingegaan op de vraag wanneer van een dergelijke vestiging kan worden gesproken en of het van belang is dergelijke vestigingen als vaste inrichting aan te merken. Ook tijdens de beginfase en eindfase van een vaste inrichting, worden nog geen prestaties respectievelijk geen prestaties meer verricht. In paragraaf 8.2.3 zal daarom worden ingegaan op de vraag of ook tijdens de beginfase en/of eindfase van een vaste inrichting moet worden gesproken van een vaste inrichting.

3. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1(2009) 108658, blz. 7.

Net als art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geeft art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) twee heffingsaanknopingspunten die op gelijke voet staan, de zetel van bedrijfsuitoefening en de vaste inrichting. Ook bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet een keuze worden gemaakt tussen deze aanknopingspunten. In paragraaf 8.2.4 zal worden ingegaan op de vraag hoe deze keuze moet worden gemaakt.

De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een belastingplichtige is mijns inziens ook geen andere wanneer hij prestaties ontvangt dan wanneer hij prestaties verricht. Op de woon- en gebruikelijke verblijfplaats zal in dit hoofdstuk dan ook slechts worden ingegaan voor zover het niet-belastingplichtigen betreft.

### 8.2.2 *De passieve vestiging als vaste inrichting*

Een ondernemer kan beschikken over vestigingen waar voldoende personeel en middelen aanwezig zijn om diensten aan te bieden en uit te voeren. Een ondernemer kan eveneens beschikken over vestigingen waar personeel en middelen aanwezig zijn voor het uitvoeren van een activiteit die ten dienste staat van de onderneming waarvan deze vestiging deel uitmaakt, maar die niet zelfstandig diensten verricht. Het gaat dan bijvoorbeeld om voorbereidende of hulpactiviteiten. In de zaak *Planzer Luxembourg* noemt het Hof als voorbeeld een inrichting die enkel wordt gebruikt voor het werven van personeel of het aankopen van technische middelen die noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van de ondernemersactiviteiten.<sup>4</sup> Ook een magazijn van waaruit geen betrekkingen met afnemers worden onderhouden en een research- en/of onderzoekscentrum kunnen naar mijn mening als een plaats worden beschouwd die alleen wordt gebruikt voor voorbereidende of hulpactiviteiten.<sup>5</sup> In het vervolg van deze paragraaf zal worden gesproken over passieve vestiging ter onderscheiding van een actieve vestiging die wel zelfstandig diensten verricht.

Volgens het btw-comité is het irrationeel om heffing niet toe te wijzen aan een land waar de afnemer een vestiging heeft die voldoende personeel en middelen heeft om gebruik te maken van de afgenomen dienst.<sup>6</sup> Art. 15, eerste lid, voorstel *herschikking btw-verordening* bepaalt dat voor toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) een vestiging als vaste inrichting kan worden beschouwd als deze over voldoende personeel en middelen beschikt om een

4. HvJ *Planzer Luxembourg*, 28 juni 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23, r.o. 56.

5. Zie voor de directe belastingen art. 5, vierde lid, OESO-Modelverdrag.

6. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1(2009) 108658, blz. 7.

voor haar eigen behoeften verrichte dienst af te nemen en ter plaatse te gebruiken. De eerste vraag die moet worden gesteld is wanneer een vestiging geschikt is om gebruik te maken van diensten. Mijns inziens gaat het hierbij niet alleen om het in het ontvangst nemen van de dienst op zich, maar moet een vestiging die dienst ook feitelijk kunnen gebruiken. Ook aan heffing over diensten aan belastingplichtigen ligt volgens de communautaire wetgever de gedachte van heffing in het land van verbruik ten grondslag (paragraaf 3.6). Art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening bepaalt dit ook doordat wordt gesproken van “voor haar eigen behoeften verrichte diensten”. Van een geschiktheid om diensten te gebruiken kan mijns inziens al snel worden gesproken. De aard van de activiteiten die vanuit de vestiging worden verricht is niet van belang. Als de vestiging maar diensten kan gebruiken. Een bij de ondernemer in dienst zijnde vertegenwoordiger die vanuit een aan de ondernemer ter beschikking staande ruimte<sup>7</sup> opereert kan mijns inziens al als vaste inrichting worden beschouwd. Net zoals een vestiging die geschikt is om prestaties te verrichten, zal een vestiging die geschikt is om prestaties te ontvangen een bepaalde bestaansduur in absolute zin moeten hebben (zie paragraaf 7.3.4.2). Het lijkt niet de bedoeling om prestaties toe te rekenen aan een vestiging met slechts een korte bestaansduur. Dit leidt voor de ondernemer tot ongewenst zware administratieve lasten (zie eveneens paragraaf 7.3.4.2).

De vraag kan vervolgens worden gesteld of het wel wenselijk is een passieve vestiging als vaste inrichting te beschouwen. Als een passieve vestiging niet als vaste inrichting wordt gezien, zijn aan deze vestiging verrichte diensten belast in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd van de onderneming van wie deze passieve vestiging deel uitmaakt. Zij behoort tot de grotere generale onderneming waarvan de zetel van bedrijfsuitoefening de hoofdvestiging vormt. Er kan een uitzondering op deze regel worden gemaakt wanneer de desbetreffende passieve vestiging uitsluitend zijn werkzaamheden verricht ten behoeve van een vaste inrichting en het dagelijks bestuur van de vaste inrichting ook de zeggenschap over deze passieve vestiging heeft. De passieve vestiging maakt dan naar mijn mening onderdeel uit van de “geschikte structuur om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken” en dus van de door de vaste inrichting gedreven onderneming. Heffing kan dan worden toegewezen aan het land waar de vaste inrichting is gevestigd.

De vraag of een passieve vestiging als vaste inrichting moet worden beschouwd, kan worden beantwoord aan de hand van de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de regels voor de plaats van dienst, zoals deze zijn

7. Dit kan ook een werkkamer in de woning van de werknemer zijn, mits de ondernemer daarover kan beschikken.

besproken in hoofdstuk 3. Een argument dat pleit voor het aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting is het feit dat door de aanwezigheid van de passieve vestiging gebruik wordt gemaakt van de overheidsvoorzieningen van het land waar deze passieve vestiging zich bevindt en dat dus mag worden geëist dat wordt bijgedragen aan de overheidsuitgaven van dat land. Zowel het verbruik als het doen van bestedingen bij lokale leveranciers en dienstverrichters zullen in het land waar de passieve vestiging zich bevindt, plaatsvinden. Zoals besproken in paragraaf 3.3.2 is deze invulling van het baatbeginsel van groot belang voor de verdeling van heffingsbevoegdheden in de btw. Ook als de activiteiten van de betrokken ondernemer recht op aftrek van voorbelasting geven is dit principe relevant vanuit het perspectief van de btw-richtlijn. De gedachte van heffing in het land van verbruik ligt volgens de Europese Commissie ten grondslag aan de heffing van omzetbelasting ongeacht of sprake is van productief of consumptief verbruik.<sup>8</sup> Er wordt wat dat betreft in de btw-richtlijn geen onderscheid gemaakt tussen ondernemers en consumenten. Mijns inziens is het uitgangspunt van heffing in het land van verbruik en land van besteding voor diensten van ondernemers onderling echter niet relevant (zie paragraaf 3.6). Omdat zij vanuit het perspectief van de btw-richtlijn wel van belang zijn, zal ik de gedachte dat heffing moet plaatsvinden in het land van verbruik en land van besteding in eerste instantie wel meewegen wanneer we spreken over de vraag of een passieve vestiging een vaste inrichting zou moeten zijn. Alleen dan kan een antwoord op de vraag worden gegeven dat in overeenstemming is met de btw-richtlijn. Dit betekent echter niet dat er geen aandacht is in mijn conclusie voor de vraag hoe het zou moeten zijn in de situatie waarin heffing in het land van verbruik en land van besteding niet relevant wordt geacht.

In het licht van het neutraliteitsbeginsel in de vorm van een beginsel van gelijke behandeling komt de vraag aan de orde waarmee een passieve vestiging moet worden vergeleken. Het bijzondere van de activiteit van de passieve vestiging is dat deze niet op zichzelf staat. De vergelijking tussen in het binnenland gevestigde niet-ondernemers en in het binnenland gevestigde passieve vestigingen gaat dan ook niet op. Wel kunnen passieve vestigingen worden vergeleken met in het binnenland gevestigde zelfstandige ondernemers die

8. Zie bijvoorbeeld voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 3: "Alle diensten aan belastingplichtigen zouden moeten worden belast op de plaats van verbruik. Bedrijven gebruiken de aan hen verleende diensten om goederen of andere diensten te produceren, waarin de kosten van de eerstgenoemde diensten zijn inbegrepen. Er zou dus terecht kunnen worden gesteld dat de plaats van verbruik voor de meeste, zo niet alle diensten de plaats is waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, omdat daar immers de diensten worden verbruikt."

soortgelijke activiteiten voor een belastingplichtige kunnen verzorgen. Uit onder andere Arthur Andersen<sup>9</sup> blijkt echter dat het niet in strijd is met het beginsel van gelijke behandeling als btw-gevolgen anders zijn in de situatie waarin een bepaalde werkzaamheid wordt uitbesteed dan wanneer deze zelf worden uitgeoefend. Dit geldt mijns inziens ook op dit punt. Bovendien blijkt uit onderstaande voorbeelden dat het soms juist voor een gelijke behandeling van bijvoorbeeld interne en externe onderzoekscentra noodzakelijk is de passieve vestiging als vaste inrichting aan te merken en soms weer niet.

**Voorbeeld 1:**

Een in Nederland gevestigde vrijgestelde ondernemer wil in België onderzoek laten doen. Hij kan hiervoor kiezen tussen een extern onderzoekscentrum gevestigd in België of het oprichten van een eigen onderzoekscentrum in België dat alleen voor de Nederlandse ondernemer gaat handelen (een passieve vestiging). Stel daarnaast dat het externe en interne onderzoekscentrum dezelfde diensten inkopen van dezelfde in België gevestigde dienstverrichters en dat voor de activiteiten van het extern onderzoekscentrum recht op aftrek van voorbelasting bestaat. Het extern onderzoekscentrum brengt uiteraard een vergoeding in rekening aan de Nederlandse ondernemer. Verder ga ik er in mijn voorbeeld vanuit dat alle diensten op grond van de hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen zijn belast.

De btw-gevolgen zijn bij inschakeling van het externe onderzoekscentrum als volgt. Het onderzoekscentrum neemt diensten af van de in België gevestigde dienstverrichters. Deze diensten zijn belast daar waar het onderzoekscentrum is gevestigd, in België. De Belgische dienstverrichters brengen Belgische btw in rekening. Deze btw kan het onderzoekscentrum als voorbelasting in aftrek brengen. Vervolgens verricht het onderzoekscentrum een dienst aan de Nederlandse vrijgestelde ondernemer. Deze dienst is belast waar de Nederlandse ondernemer is gevestigd, in Nederland. Via toepassing van de Nederlandse verleggingsregeling geeft de Nederlandse ondernemer deze btw aan, maar kan hij deze niet in aftrek brengen.

Voor de btw-behandeling bij inschakeling van het intern onderzoekscentrum zijn er twee mogelijke uitwerkingen. De eerste is die waarin we het interne onderzoekscentrum als vaste inrichting beschouwen. De tweede is die waarin we het interne onderzoekscentrum niet als vaste inrichting beschouwen.

9. HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, BNB 2006/124 (Arthur Andersen).

In de eerste situatie zijn de btw-consequenties als volgt: het intern onderzoekscentrum neemt diensten af van Belgische dienstverrichters. Deze diensten zijn belast in het land waar de afnemer is gevestigd. In dit geval vindt toerekening plaats aan het interne onderzoekscentrum en zijn de diensten dus in België belast. De Belgische dienstverrichters berekenen Belgische btw. Deze kan niet in aftrek worden gebracht in verband met de vrijgestelde prestaties van de belastingplichtige als geheel gezien. Er blijft dus Belgische in plaats van Nederlandse btw 'hangen'.

In de tweede situatie, het intern onderzoekscentrum wordt niet als vaste inrichting aangemerkt, worden de diensten van de Belgische dienstverrichters belast in Nederland daar waar de zetel van bedrijfsuitoefening van de Nederlandse onderneming is gevestigd. Net als in de situatie van het extern onderzoekscentrum moet de Nederlandse ondernemer deze btw op grond van de verleggingsregeling aangeven in Nederland, maar kan hij deze niet in aftrek brengen.

**Voorbeeld 2:**

Gelijk aan voorbeeld 1, maar nu zijn zowel de prestaties van het extern onderzoekscentrum als die van de Nederlandse ondernemer vrijgesteld. De btw-gevolgen zijn dan voor het extern onderzoekscentrum als volgt. De Belgische dienstverrichters verrichten diensten aan het extern onderzoekscentrum. Deze diensten zijn belast daar waar het onderzoekscentrum is gevestigd, in dit geval in België. Deze btw kan het onderzoekscentrum niet in aftrek brengen. Het onderzoekscentrum verricht vervolgens een dienst aan haar Nederlandse opdrachtgever. Deze dienst is vrijgesteld van btw-heffing. Het extern onderzoekscentrum zal echter de Belgische btw die zij niet in aftrek heeft kunnen brengen doorberekenen in de vergoeding die zij van haar Nederlandse opdrachtgever ontvangt.

Voor het intern onderzoekscentrum zijn er twee mogelijkheden. Het onderzoekscentrum wordt aangemerkt als vaste inrichting of het onderzoekscentrum wordt niet aangemerkt als vaste inrichting. In de eerste situatie, het onderzoekscentrum wordt aangemerkt als vaste inrichting, zijn de btw-gevolgen als volgt. Het onderzoekscentrum neemt diensten af van de Belgische dienstverrichters. Deze diensten zijn belast daar waar het onderzoekscentrum is gevestigd, in België. De dienstverrichters zullen dus Belgische btw in rekening brengen. Deze btw kan de Nederlandse ondernemer niet in aftrek brengen, omdat hij vrijgestelde prestaties verricht.

In het tweede scenario wordt het onderzoekscentrum niet als vaste inrichting aangemerkt. De diensten van de Belgische dienstverrichters

zijn dan belast waar de Nederlandse ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, in Nederland. Op grond van de verleggingsregeling moet de Nederlandse ondernemer in Nederland btw aangeven, maar kan hij deze niet als voorbelasting in aftrek brengen.

Uit deze voorbeelden blijkt dat in voorbeeld 1 het niet aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting leidt tot een gelijke behandeling tussen een passieve vestiging van een ondernemer en een extern bureau dat gelijksoortige activiteiten verricht. In voorbeeld 2 is dit juist andersom. Als de passieve vestiging als vaste inrichting wordt beschouwd, treedt een gelijke behandeling ten opzichte van de derde partij op.

Wat voorts de gedachte betreft dat het voor de afnemer niet moet uitmaken bij wie hij een dienst koopt en binnenlandse en buitenlandse dienstverrichters met elkaar moeten kunnen concurreren, kan het volgende worden geconstateerd. Als in mijn hiervoor besproken voorbeelden de passieve vestiging niet als vaste inrichting wordt beschouwd, zijn alle door deze vestiging afgenomen diensten belast in Nederland. Wordt de passieve vestiging wel als vaste inrichting beschouwd dan zijn alle diensten belast in België. Bijgevolg maakt het dus zowel in de situatie waarin de passieve vestiging als vaste inrichting wordt aangemerkt als in de situatie dat de passieve vestiging niet als vaste inrichting wordt aangemerkt niet uit of de passieve vestiging diensten koopt van een in het binnenland of in een ander land gevestigde dienstverrichter. Ook worden dienstverrichters uit verschillende landen gelijk behandeld en kunnen zij dus met elkaar concurreren. Mijn conclusie luidt dan ook dat uit het neutraliteitsbeginsel in de vorm van het beginsel van gelijke behandeling geen voorkeur voortvloeit voor het wel of niet bestempelen van een passieve vestiging tot vaste inrichting.

Tegenargumenten voor het aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting volgen uit de administratieve eenvoud en de controle mogelijkheden (besproken in paragraaf 3.5.2 en 3.5.4). Omdat de passieve vestiging als zodanig geen belastbare prestaties verricht, heeft hij niet noodzakelijkerwijs in zijn land van vestiging een aangifteverplichting voor de btw. Het is dan moeilijker te controleren of de ondernemer aan zijn verplichtingen voldoet de btw aan te geven wanneer de heffing van btw aan de passieve vestiging is verlegd.<sup>10</sup> Onder de op 1 januari 2010 in werking getreden regels voor de plaats van dienst geldt dit uiteraard voor een groot aantal diensten wanneer zij van een in een ander land gevestigde belastingplichtige worden ontvangen. De verplichting voor de dienstverrichter om opgaaf te doen van al zijn diensten

10. Aldus ook M.E. van Hilten, *Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW*, Deventer, Kluwer, 1992, blz. 196.

waarvoor heffing is verlegd naar de afnemer zou wellicht het probleem van controlemogelijkheden kunnen ondervangen. Voorwaarde is wel dat de opgaaf meer dan voorheen in de praktijk het geval was met de Opgaaf Intracommunautaire Leveringen als controlemiddel wordt gehanteerd. Als een passieve vestiging als vaste inrichting wordt aangemerkt en diensten afneemt waarvan de heffing naar hem is verlegd, brengt dit tevens een btw-registratie en een daaraan gekoppelde aangifteverplichting met zich van de passieve vestiging in haar land van vestiging. Als ter plaatse deskundig personeel aanwezig is voor het doen van aangifte is dit naar mijn mening niet zo bezwaarlijk. Of dit het geval is zal afhangen van de aard en omvang van de passieve vestiging. Met name bij minder omvangrijke vestigingen hoeft dit niet het geval te zijn. In paragraaf 3.5.2 is geconstateerd dat de administratieve eenvoud voor de communautaire wetgever geen prioriteit heeft gehad bij het formuleren van regels voor de plaats van dienst, maar dat deze vaak op andere wijze wordt bereikt. De mogelijkheid van een één-loket-systeem waarbij de buitenlandse generële onderneming van de door de passieve vestiging ontvangen prestaties aangifte kan doen via één aangifte in eigen land kan als oplossing worden genoemd.

De hiervoor beschreven problemen zullen zich niet voordoen als in het land waar de passieve vestiging zich bevindt al een aangifteverplichting bestaat voor de onderneming waarvan de passieve vestiging deel uitmaakt. Gesteld zou dus kunnen worden dat onder de voorwaarde dat reeds sprake is van een aangifteverplichting in het land van de passieve vestiging, deze als vaste inrichting kan worden aangemerkt. De verplichting om btw-aangifte te doen zal echter vaak voortvloeien uit de activiteiten van een andere vestiging, bijvoorbeeld een in het land van de passieve vestiging gelegen actieve vaste inrichting. Als de aangifteverplichting zijn oorsprong vindt in de activiteiten van een andere vestiging van de onderneming, leidt het aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting naar mijn mening tot willekeur. Afhankelijk van de vraag of de onderneming waarvan de passieve vestiging deel uitmaakt activiteiten ontplooit die leiden tot belastbare prestaties in het land waar die passieve vestiging zich bevindt, kan heffing over door de passieve vestiging afgenomen diensten aan het land waar die passieve vestiging zich bevindt, worden toegewezen. Een passieve vestiging die op dezelfde wijze aan het economisch verkeer deelneemt, maar wiens generële onderneming waarvan zij deel uitmaakt geen aangifteverplichting heeft in het land waar die passieve vestiging zich bevindt, wordt dan anders behandeld. Van willekeur is naar mijn mening geen sprake in de situatie waarin de aangifteverplichting zou voortvloeien uit de activiteiten van de passieve vestiging zelf. Iedere passieve vestiging die op de wijze waarop de desbetreffende passieve vestiging dit doet activiteiten ontplooit, wordt dan op gelijke wijze behandeld. Dat een passieve vestiging die de activiteit die leidt tot de aangifteverplichting niet verricht



anders wordt behandeld, moet mijns inziens binnen het kader van de btw-richtlijn worden aanvaard. Ook een niet-belastingplichtige rechtspersoon met een btw-identificatienummer en een niet-belastingplichtige rechtspersoon zonder btw-identificatienummer die behoudens de activiteit waardoor eerstgenoemde niet-belastingplichtige rechtspersoon zijn btw-identificatienummer heeft ontvangen verder dezelfde activiteiten ontplooiën, vallen binnen verschillende regels voor de plaats van dienst. De niet-belastingplichtige rechtspersoon met btw-identificatienummer onder de regels voor belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersoon zonder btw-identificatienummer onder de regels voor niet-belastingplichtigen.

Ten slotte moet het rechtszekerheidsbeginsel in ogenschouw worden genomen. Uit art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) blijkt dat men voor de dienstverrichter een positie heeft willen creëren waarbij hij niet hoeft na te gaan of zijn afnemer als belastingplichtige of niet-belastingplichtige optreedt. Als hij de beschikking heeft over een btw-identificatienummer mag hij ervan uitgaan dat hij de regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen mag toepassen. In paragraaf 8.4.3 zullen alternatieve oplossingen worden beschreven voor de situatie waarin een dienstverrichter te goeder trouw uitgaat van het bestaan van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting, terwijl deze er feitelijk niet is. Een dergelijke situatie kan zich natuurlijk voordoen bij een passieve vestiging. Naar mijn mening verdient een dienstverrichter alleen bescherming op grond van het rechtszekerheidsbeginsel indien hij beschikt over een btw-identificatienummer van het land waar de passieve vestiging zich bevindt en er te goeder trouw vanuit is mogen gaan dat sprake is van een vestiging van de ondernemer aan wie hij de dienst verricht in dat land. Het rechtszekerheidsbeginsel pleit mijns inziens dan ook niet voor het in het algemeen aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting. Niet iedere ondernemer zal in het land waar de passieve vestiging zich bevindt over een btw-identificatienummer beschikken en/of de indruk wekken dat sprake is van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting, terwijl dit feitelijk niet zo is.

Mijn conclusie uit het voorgaande is dat het in het algemeen aanmerken van een passieve vestiging mogelijk is onder twee voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat de opgaaf voor diensten waarvan heffing is verlegd naar de afnemer als controlemiddel kan worden gebruikt en ook feitelijk wordt gebruikt. Of dit instrument daarvoor geschikt is en of in de praktijk veelvuldig gebruik wordt gemaakt van dit controlemiddel zal moeten blijken. De tweede voorwaarde is dat een voorziening wordt getroffen om tegemoet te komen aan het feit dat een passieve vestiging die nog geen aangifteverplichting heeft in zijn land van vestiging zich voor de btw moet registreren in eigen land en daar aangifte moet doen als zij diensten afneemt van een niet in haar land gevestigde dienstverrichter. Vooral voor minder omvangrijke vestigingen waar geen personeel aanwezig is dat bekend is met de wet- en regelgeving is dit

noodzakelijk. Als aan deze twee voorwaarden wordt voldaan is het vanuit het oogpunt van het baatbeginsel naar mijn mening wenselijk om een passieve vestiging tot vaste inrichting te bestempelen. Naar de huidige stand van zaken wordt in elk geval de als tweede genoemde voorwaarde nog niet vervuld, terwijl nog moet blijken of aan de eerstgenoemde voorwaarde zal worden voldaan. Voor het aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting is naar mijn mening op dit moment daarom nog geen plaats. Het btw-comité en de Europese Commissie denken daar kennelijk anders over.

Het aanmerken van een passieve nevenvestiging als vaste inrichting is alleen wenselijk vanuit de gedachte dat heffing zou moeten plaatsvinden in het land van verbruik en land van besteding. Aangezien deze gedachte mijns inziens niet van belang is voor prestaties van ondernemers onderling (zie paragraaf 3.6), is het aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting in het algemeen naar mijn mening eigenlijk niet nodig. Een dergelijke wens kan bestaan vanuit het oogpunt van rechtszekerheid, maar mijns inziens alleen wanneer de passieve vestiging een btw-identificatienummer heeft. Er zou dan naar mijn mening beter een oplossing kunnen worden gevonden voor deze gevallen in plaats van het in het algemeen bestempelen van een passieve vestiging tot vaste inrichting. Oplossingen kunnen worden gevonden in:

- Heffing in het land dat het btw-identificatienummer heeft toegekend met verlegging van btw-heffing net als onder de oude wetgeving gold voor bijvoorbeeld intracommunautaire goederenvervoersdiensten aan belastingplichtigen, art. 47 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009).
- Een regeling die ervoor zorgt dat een dienstverrichter die te goeder trouw is niet in eigen land kan worden geconfronteerd met naheffing door:
  - heffing toe te wijzen aan het land waar de afnemer in de ogen van de dienstverrichter een vestiging heeft. De plaats van dienst wordt, net als in de hiervoor beschreven oplossing, in dat geval een andere.
  - de verplichting tot het betalen van btw in dergelijke gevallen bij de afnemer te leggen. De plaats van dienst hoeft dan geen andere te worden dan onder de bestaande regelgeving op grond van art. 44 btw-richtlijn geldt.

In paragraaf 8.4.3 zal nader op deze oplossingen worden ingegaan en wat de voor- en nadelen ervan zijn.

De vraag is of een vestiging die geen voorbereidende of hulpwerkzaamheden verricht, maar wel uitsluitend richting de rest van de onderneming activiteiten ontplooit moet worden gezien als vaste inrichting. Van Norden stelt dat een dergelijke inrichting naar zijn mening wel als vaste inrichting zou moeten kunnen worden aangemerkt. Btw-technisch vinden in die situatie volgens hem geen prestaties onder bezwarende titel plaats, maar treedt de secundaire vestiging wel op vergelijkbare wijze op als primair in het binnenland gevestigde

belastingplichtigen.<sup>11</sup> Naar mijn mening is deze situatie niet anders dan de hiervoor besproken situaties. Ook een vestiging die ondersteunende of hulp-activiteiten verricht kan worden vergeleken met een externe partij die dat doet. Ook derden kunnen onderzoek doen of reclame maken. Anderzijds zou de vestiging die ondersteunende werkzaamheden verricht net als een nevenvestiging die dat niet doet, maar wel uitsluitend aan de zetel van bedrijfsuitoefening presteert, deze ook aan derden kunnen aanbieden. Uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie blijkt daarnaast, zoals hiervoor besproken, dat verschillende btw-gevolgen afhankelijk van de keuze om een activiteit zelf te verrichten dan wel uit te besteden worden geaccepteerd. Ten slotte neemt een vestiging die alleen aan de zetel van bedrijfsuitoefening presteert niet actief (slechts als afnemer) deel aan het economisch verkeer in een andere lidstaat. Hij treedt dan ook niet in concurrentie met in dat land gevestigde ondernemers die prestaties aan derden verrichten. Hoogstens is sprake van concurrentie met derden ten opzichte van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening. Dit gevolg van de keuze van de buitenlandse ondernemer om voor het verrichten van de desbetreffende activiteiten een nevenvestiging op te richten en niet te kiezen om een derde in te schakelen wordt echter door het Hof van Justitie geaccepteerd.<sup>12</sup>

### 8.2.3 *Begin en einde vaste inrichting*

Een andere vraag die van belang is, is op welk moment een vaste inrichting als vaste inrichting kan worden beschouwd, met andere woorden wanneer het begin van de vaste inrichting is. In de opstartfase voldoet een inrichting nog niet aan de door het Hof van Justitie genoemde criteria dat sprake moet zijn van een structuur met een voldoende mate van duurzaamheid in het kader waarvan overeenkomsten kunnen worden opgemaakt of beslissingen van dagelijks bestuur kunnen worden genomen, een structuur die geschikt is om een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk te maken. Pas als het laatste element wordt toegevoegd dat noodzakelijk is om de diensten zelfstandig te kunnen verrichten, kan volgens deze definitie sprake zijn van een vaste inrichting. Zolang een ondernemer in een land dus bijvoorbeeld niet over een bedrijfspand of het benodigd personeel beschikt, kan volgens deze definitie geen sprake zijn van een vaste inrichting. In de voorfase is mijns inziens echter wel sprake van een vestiging die geschikt is om diensten te ontvangen en te gebruiken. Voor toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kan dan in de opvatting van het btw-comité<sup>13</sup> en volgens art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening al wel sprake zijn van een vaste inrichting. Daarvoor is wel vereist dat van een zekere mate van duurzaamheid kan worden gesproken (paragraaf 8.2.2). Een oriënterend onderzoek naar de

11. G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 125.

12. HvJ Arthur Andersen, reeds aangehaald.

13. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 7.

mogelijkheden om een vestiging op te zetten zonder dat duidelijk is of deze vestiging in de toekomst daadwerkelijk wordt opgezet, kan derhalve bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet worden toegerekend aan het land waar de toekomstige vaste inrichting zich mogelijk gaat bevinden.

Of het wenselijk is een vaste inrichting in de voorfase al als vaste inrichting te behandelen, kan net als bij de passieve vestiging worden getoetst aan de hand van de in hoofdstuk 3 besproken uitgangspunten. Opnieuw pleit het in paragraaf 3.3 besproken baatbeginsel vanuit het oogpunt van de communautaire wetgever voor het al als vaste inrichting beschouwen van een vaste inrichting in de voorfase. Verbruik vindt plaats in het land waar die vaste inrichting wordt gevestigd, terwijl in datzelfde land ook bestedingen worden gedaan. Naar mijn mening is het uitgangspunt van heffing in het land van verbruik en land van besteding echter niet relevant wanneer we spreken over prestaties tussen belastingplichtigen (paragraaf 3.6). In het licht van het tweede in hoofdstuk 3 besproken uitgangspunt, het neutraliteitsbeginsel in de zin van een beginsel van gelijke behandeling, moet in deze situatie een vergelijking worden gemaakt tussen een in het binnenland primair gevestigde ondernemer en een vaste inrichting.<sup>14</sup> Zij worden als zij later belastbare prestaties verrichten ook gelijk behandeld. Een primair in het binnenland gevestigde ondernemer wordt al in de voorfase als belastingplichtige beschouwd.<sup>15</sup> Neemt hij diensten af dan zijn die op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in het land waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Wordt de vaste inrichting in de voorfase nog niet als vaste inrichting beschouwd dan betekent dit dat voor de toekomstige vaste inrichting bestemde diensten worden belast in het land waar de buitenlandse ondernemer wiens toekomstige vaste inrichting het is, zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Derhalve ontstaat een ongelijke behandeling van de binnenlandse ondernemer en de vaste inrichting in de voorfase. Naar mijn mening pleit het beginsel van gelijke behandeling daarom voor het aanmerken van de toekomstige vaste inrichting als vaste inrichting tijdens de voorfase.

De administratieve eenvoud en de controlemogelijkheden pleiten tegen het aanmerken van een passieve vaste inrichting als vaste inrichting. Voor de toekomstige vaste inrichting geldt dit mijns inziens niet. Wat allereerst de administratieve eenvoud betreft kan worden opgemerkt dat de vaste inrichting in elk geval toch op het moment dat hij belastbare prestaties gaat verrichten zich voor de btw zal registreren in eigen land. Het is mijns inziens dan niet bezwaarlijk dat de toekomstige vaste inrichting al btw-aangiftes gaat doen in

14. Deze gedachte is expliciet uitgesproken door de Staatssecretaris van Financiën in de niet meer geldende resolutie van 29 juni 1970, nr. D69/1985, VN 1970, blz. 578.

15. HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83 (Rompelmann), Jur. 1985, blz. 665. De economische activiteit hoeft zelfs niet tot stand te komen. HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, VN 1996, blz. 1396 (Intercommunale voor Zeewaterontzilting (INZO)).

eigen land in de voorfase. Het moment waarop de vaste inrichting dan aanvangt, is het moment waarop de eerste investering wordt gedaan die feitelijk is gericht op het oprichten van de vaste inrichting, bijvoorbeeld het huren van een bedrijfspand of het aantrekken van personeel. Met die handeling brengt de buitenlandse ondernemer zijn wil tot uitdrukking een vaste inrichting op te richten. Van een handeling die feitelijk is gericht op het oprichten van de vaste inrichting is bijvoorbeeld nog geen sprake wanneer advies wordt ingewonnen over de vraag of het een goed idee is een vaste inrichting te beginnen. Het is dan nog niet zeker of een vaste inrichting zal worden opgericht, zodat naar mijn mening niet mag worden geëist dat btw-aangifte moet worden gedaan in een ander land. Bovendien zijn dergelijke diensten vaak bestemd voor het bestuur dat een beslissing moet maken over het al dan niet openen van een nieuwe vestiging en dus voor de zetel van bedrijfsuitoefening. Het hiervoor genoemde moment is ook het moment waarop de controlemogelijkheden zijn gewaarborgd. Er vinden dan activiteiten plaats op het grondgebied van de lidstaat waar de toekomstige vaste inrichting wordt gevestigd.

Het baatbeginsel (vanuit het perspectief van de btw-richtlijn) en het neutraliteitsbeginsel in de zin van een beginsel van gelijke behandeling pleiten voor het aanmerken van een toekomstige vaste inrichting als vaste inrichting in de voorfase. De administratieve eenvoud en waarborging van controlemogelijkheden pleiten er niet tegen. Het laatste uitgangspunt dat moet worden getoetst is de rechtszekerheid. Zoals beschreven in paragraaf 8.2.2 is in de btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) een positie gecreëerd voor de dienstverrichter waarin hij niet hoeft na te gaan of zijn afnemer al dan niet belastingplichtige is voor de btw. Als hij een btw-identificatienummer van zijn afnemer heeft mag hij ervan uitgaan dat hij de regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen mag toepassen. In paragraaf 8.4.3 zal worden ingegaan op de situatie waarin een dienstverrichter te goeder trouw ervan uitgaat dat hij presteert aan een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting, terwijl dit feitelijk niet het geval is. Een dienstverrichter is mijns inziens alleen te goeder trouw als hij beschikt over een btw-identificatienummer van zijn afnemer toegekend door de vermeende lidstaat van vestiging. Bij een toekomstige vaste inrichting zal een dienstverrichter niet altijd over een btw-identificatienummer beschikken. In het algemeen pleit het rechtszekerheidsbeginsel daarom niet voor het aanmerken van een toekomstige vaste inrichting als vaste inrichting in de voorfase. Het staat er echter ook niet aan in de weg. Op basis van het bovenstaande kan ik niet anders concluderen dat een vaste inrichting een voorfase zou moeten kennen, waarin afgenomen diensten in het kader van de regels voor de plaats van dienst aan de vaste inrichting worden toegerekend. Een vaste inrichting bestaat derhalve op het moment dat de eerste feitelijke handeling wordt verricht die beoogt een structuur van personeel en middelen bijeen te brengen waardoor een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk wordt gemaakt.

Nadat is gesproken over het begin van de vaste inrichting, is natuurlijk de vraag wanneer het bestaan van de vaste inrichting eindigt. Als de activiteiten van de vaste inrichting worden beëindigd en de bestanddelen van de door de vaste inrichting gedreven onderneming worden verkocht, is geen sprake meer van een structuur die de zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk maakt. Gesteld zou dus kunnen worden dat de vaste inrichting eindigt op het moment dat het benodigd personeel niet meer werkzaam is of een voor het verrichten van de diensten benodigd middel wordt vervreemd. Er lijkt echter nog wel gesproken te kunnen worden van een samenstel van personeel en middelen dat geschikt is om diensten te ontvangen en te gebruiken, zodat voor de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) in de ogen van het btw-comité en volgens art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening nog prestaties aan deze (voormalige) vaste inrichting kunnen worden toegerekend. Wanneer we de hiervoor genoemde uitgangspunten toetsen voor het einde van de vaste inrichting dan moet tot dezelfde conclusie worden gekomen als voor het begin van de vaste inrichting. Als de vaste inrichting na het staken van zijn ondernemersactiviteiten nog goederen of diensten afneemt, ligt het verbruik en vaak ook de besteding nog in het land waar die vaste inrichting gevestigd was. Een binnenlandse ondernemer blijft tot zijn laatste liquidatiehandeling btw-ondernemer<sup>16</sup> en als hij in dat kader diensten afneemt zijn die belast in het land waar hij zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Zou een vaste inrichting na beëindiging van de activiteiten onmiddellijk niet meer als vaste inrichting worden aangemerkt dan zouden diensten die ten tijde van de afwikkeling van de gedreven onderneming worden afgenomen, belast zijn in het land waar de desbetreffende ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Zoals hiervoor beschreven moeten een binnenlandse ondernemer en een binnenlandse vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer voor de btw gelijk worden behandeld. Dat geldt mijns inziens ook voor de beëindiging van hun activiteiten. Vanuit de optiek van administratieve eenvoud en de waarborging van de controlemogelijkheden zijn er ook geen problemen. Het btw-identificatienummer zal worden aangehouden en er zal aangifte worden gedaan totdat de gedreven onderneming is afgewikkeld. Het is voor de voormalige vaste inrichting geen probleem om btw aan te geven op basis van de verleggingsregeling als een buiten zijn land gevestigde dienstverrichter hem een dienst verricht. Vanwege het bestaan van een btw-identificatienummer en het doen van aangifte zijn er voldoende controlemogelijkheden voor de belastingdienst. Ook heeft de belastingdienst nog zicht op de voormalige vaste inrichting, omdat de afwikkeling van de gedreven onderneming op het grondgebied van hun land plaatsvindt. Ten slotte wordt de rechtszekerheid voor de dienstverrichter gewaarborgd. Zoals hiervoor aangegeven zal het btw-identificatienummer worden behouden totdat de gedreven onderneming volledig is afgewikkeld.

16. HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, FED 2005/72 (I/S Fini H).

Voor dienstverrichters zal niet altijd even duidelijk zijn of zij te maken hebben met een nog opererende of gestaakte vaste inrichting. Omdat iedere vaste inrichting die zijn activiteiten heeft gestaakt nog over een btw-identificatienummer zal beschikken, biedt het aanmerken van zo'n voormalige vaste inrichting als vaste inrichting de dienstverrichters rechtszekerheid. Indien zij beschikken over een btw-identificatienummer van de voormalige vaste inrichting kunnen zij ervan uitgaan dat hun diensten belast zijn in het land waar die vaste inrichting is gevestigd. Geconcludeerd moet worden dat de vaste inrichting eindigt op het moment dat de gedreven onderneming volledig is afgewikkeld. Hierbij zij opgemerkt dat van afwikkelen ook sprake is als de gehele onderneming wordt overgebracht naar een ander land, bijvoorbeeld dat van de zetel van bedrijfsuitoefening. De vaste inrichting eindigt dan op het moment van overbrenging.

#### 8.2.4 *Toerekening van een dienst aan de afnemende vestiging*

##### 8.2.4.1 *Inleiding*

Voor een dienstverrichter is het van belang om te bepalen wie zijn afnemer is. Wanneer hij heeft vastgesteld wie zijn afnemer is, weet hij namelijk of deze een belastingplichtige of niet-belastingplichtige is en welke regels voor de plaats van dienst hij moet toepassen. Ook weet hij dat hij van deze persoon moet bepalen waar deze is gevestigd. Heeft de persoon verscheidene vestigingen dan zal hij moeten bepalen aan welk van deze vestigingen zijn dienst moet worden toegerekend. Deze toerekening bepaalt in welk land zijn dienst is belast. In deze paragraaf zal allereerst worden ingegaan op de vraag hoe een dienstverrichter bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst moet vaststellen wie zijn afnemer is (paragrafen 8.2.4.2, 8.2.4.3 en 8.2.4.4). Deze vraag speelt niet alleen bij diensten, maar ook bij leveringen. De status van de afnemer kan bijvoorbeeld bepalen of een leverancier het nultarief wegens intracommunautaire leveringen mag toepassen. Een vraag die in het verlengde ligt van de vraag wie de afnemer is, is hoe een dienstverrichter moet bepalen aan welke vestiging van de afnemer een bepaalde dienst moet worden toegerekend (paragraaf 8.2.4.5). Het is met name deze kwestie die in het kader van dit onderzoek van belang is. Er zal echter blijken dat criteria die gelden om te bepalen wie afnemer van de prestatie is op vergelijkbare wijze kunnen worden toegepast om te bepalen aan welke vestiging een dienst kan worden toegerekend. Vandaar zal uitgebreid worden stilgestaan bij de jurisprudentie over de afnemer van een prestatie.

##### 8.2.4.2 *Jurisprudentie over de afnemer van een prestatie*

###### *Levering van goederen*

Voor beantwoording van de vraag wie bij de levering van een goed als afnemer kan worden beschouwd, wordt aangesloten bij de vraag op wie de macht om

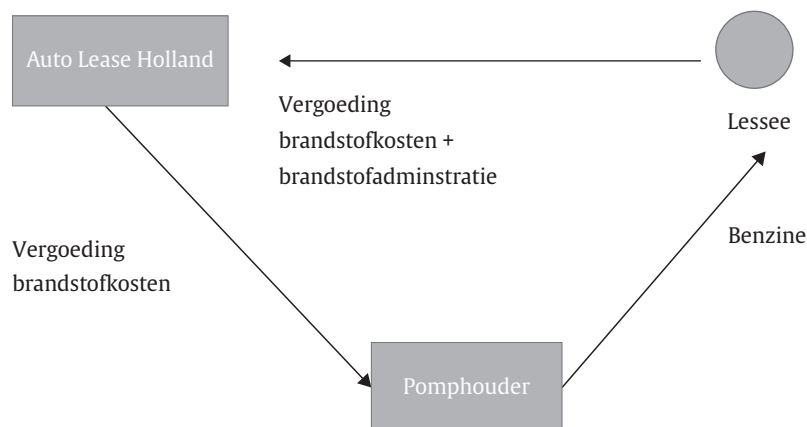
als eigenaar over het goed te beschikken overgaat. De overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken vormt de kern van het leveringsbegrip. In de zaak *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*<sup>17</sup> oordeelde het Hof van Justitie dat het begrip levering van een goed niet verwijst naar de eigendomsoverdracht in de door het nationale recht voorziene vormen, maar elke overdrachtshandeling van een lichamelijke zaak door een partij insluit, die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk daarover te beschikken als ware zij eigenaar van die zaak. Ook indien geen sprake is van een juridische eigendomsoverdracht kan van een levering van een goed voor de omzetbelasting sprake zijn. Het Hof stelt in dezelfde zaak dat een verplichting tot civielrechtelijke eigendomsoverdracht niet steeds de overdracht van de feitelijke macht als bedoeld in art. 14, eerste lid, btw-richtlijn lijkt in te houden. Het feitelijk ter beschikking stellen van het goed aan de wederpartij leidt normaal gesproken tot de vaststelling dat van de overdracht van feitelijke macht sprake is. Uit deze overwegingen van het Hof van Justitie zou kunnen worden afgeleid dat voor de vraag wie als afnemer van een levering kan worden beschouwd in de eerste plaats van belang is wie het goed feitelijk ter beschikking krijgt. Daarbij kan deze persoon uiteraard het goed namens een ander in ontvangst nemen, bijvoorbeeld een werknemer die een goed namens zijn werkgever in ontvangst neemt. De zaak *Auto Lease Holland*<sup>18</sup> vormt de belangrijkste zaak in de omzetbelasting waarin het afnemersbegrip aan de hand van het leveringsbegrip wordt ingevuld en waarin de vraag naar wie het goed feitelijk ter beschikking krijgt van groot belang blijkt te zijn.

In de zaak *Auto Lease Holland* gaat het om een leasemaatschappij die auto's leaset. Daarnaast biedt zij de mogelijkheid aan haar klanten een overeenkomst voor brandstofadministratie af te sluiten. De lessee krijgt van Auto Lease Holland een zogenoemd ALH-pasje om te tanken in Nederland en een pasje van het Duitse kredietbedrijf DKV. Deze laatste kaart vermeldt Auto Lease Holland als klant van DKV. Met de kaart kan de lessee vervolgens tanken en olieproducten kopen. De lessee betaalt elke maand een twaalfde van de vermoedelijke brandstofkosten. Aan het einde van het jaar vindt een afrekening plaats op basis van het werkelijk gebruik door de lessee. De lessee betaalt tevens aan Auto Lease Holland een vergoeding voor de brandstofadministratie. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:

17. HvJ 8 februari 1990, zaak C-320/88, BNB 1990/271 (SAFE).

18. HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, BNB 2003/171 (Auto Lease Holland).





Auto Lease Holland verzoekt in Duitsland om teruggaaf van de op de Duitse benzinekosten drukkende btw. De Duitse belastingdienst weigert deze teruggaaf. De verwijzende rechter stelt het Hof van Justitie de vraag of sprake is van een levering van brandstof door Auto Lease Holland aan de lessee of dat de levering van de brandstof opgaat in de leasediens van Auto Lease Holland. Enkel in het laatste geval kan Auto Lease Holland in Duitsland een zogenoemd Achtste Richtlijn teruggaafverzoek (thans een verzoek in de zin van Richtlijn 2008/9/EG) indienen. Zij verricht dan geen in Duitsland belaste leveringen of diensten. Haar leasediens is belast waar zij is gevestigd, in Nederland, op grond van art. 43 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009). Als wel sprake is van een afzonderlijke levering dan is deze belast daar waar het goed aan de lessee wordt afgeleverd, aan de Duitse pomp. Auto Lease Holland zou dan wel belaste prestaties in Duitsland hebben verricht en kan dan geen Achtste Richtlijn teruggaafverzoek indienen. Naar het oordeel van het Hof van Justitie staat vast dat de lessee over de brandstof kan beschikken als een eigenaar. Hij tankt direct aan de pomp en Auto Lease Holland heeft nooit de mogelijkheid om te beslissen hoe of waarvoor de brandstof wordt gebruikt. Het Hof sluit aan bij de opmerking van de Commissie dat de leveringen slechts schijnbaar ten laste van Auto Lease Holland komen. De lessee draagt uiteindelijk de brandstofkosten van zijn werkelijke brandstofverbruik. Auto Lease Holland treedt naar het oordeel van het Hof in feite op als kredietverstrekker.

Naar mijn mening is de omstandigheid dat de lessee de geleverde brandstof voor eigen doeleinden gaat gebruiken naast het feit dat de lessee de uiteindelijke kosten van de brandstof draagt van essentieel belang voor het Hof om in deze zaak tot de conclusie te komen dat sprake is van een fysieke aflevering van brandstof aan de lessee. De uitspraak gaat dan in mijn ogen niet zo ver dat in de situatie waarin een werknemer op naam en voor rekening van zijn

werkgever een goed koopt dat door de werknemer zal worden gebruikt in het kader van de onderneming van zijn werkgever, maar fysiek aan de werknemer wordt afgeleverd, sprake is van een levering aan de werknemer. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan werknemers van een bouwbedrijf die benodigde bouwmaterialen of gereedschappen kopen bij de lokale bouwmarkt. Hoewel de goederen fysiek worden afgeleverd aan de werknemer ontvangt hij deze in naam van zijn werkgever. De werknemer hoeft in deze situatie ook niet de kosten te dragen van de geleverde goederen. Met het door het Hof van Justitie gehanteerde uitgangspunt dat Auto Lease Holland optreedt als kredietverstrekker, neemt het de stelling in dat de lessee de brandstof uit eigen naam ontvangt en daarvoor de kosten draagt. Sanders stelt dat als een werknemer van een belastingplichtige ondernemer brandstof tankt in het buitenland het zonder twijfel is dat de ondernemer over de brandstof kan beschikken als ware hij eigenaar. Daarbij moet de ondernemer er volgens Sanders wel voor zorgen dat de levering ook werkelijk ten laste van hem komt.<sup>19</sup> In de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk bevestigt het Hof van Justitie dat wanneer werknemers voor rekening van hun werkgever goederen aanschaffen die door de werkgever voor zijn beroepsactiviteiten zullen worden gebruikt deze goederen in werkelijkheid aan de werkgever zijn geleverd.<sup>20</sup> In deze zaak ging het om door werknemers aangeschafte brandstof die door de werkgever werd vergoed. Op grond van een bijzondere Engelse regeling mocht de werkgever de btw op de gedeclareerde brandstof in aftrek brengen. De regeling was naar het oordeel van het Hof van Justitie niet toegestaan, omdat deze onvoldoende garantie bood dat alleen btw op brandstofkosten in aftrek werd gebracht die daadwerkelijk voor belaste handelingen van de werkgever was gebruikt. Eerder wees het Hof van Justitie een Nederlandse regeling af die het mogelijk maakte een bepaald bij ministeriële regeling vastgesteld percentage van de aan werknemers verstrekte kostenvergoeding voor het gebruik van hun eigen auto voor doeleinden van de werkgever als voorbelasting in aftrek te brengen.<sup>21</sup>

Een zaak waarin een vergelijkbare situatie zich voordeed is de eerder door het Hof van Justitie gewezen zaak Leesportefeuille Intiem.<sup>22</sup> Leesportefeuille Intiem is een bedrijf dat bij klanten thuis een leesportefeuille bezorgt. Voor deze bezorging heeft zij een aantal werknemers in dienst. Zij maken bij de bezorging gebruik van hun eigen auto. Voor hun werkzaamheden krijgen zij een vergoeding bestaande uit loon en een vergoeding voor het gebruik van hun auto. De vergoeding voor gebruik van de auto omvat geen vergoeding voor de benzinekosten. Leesportefeuille Intiem laat haar bezorgers namelijk voordat

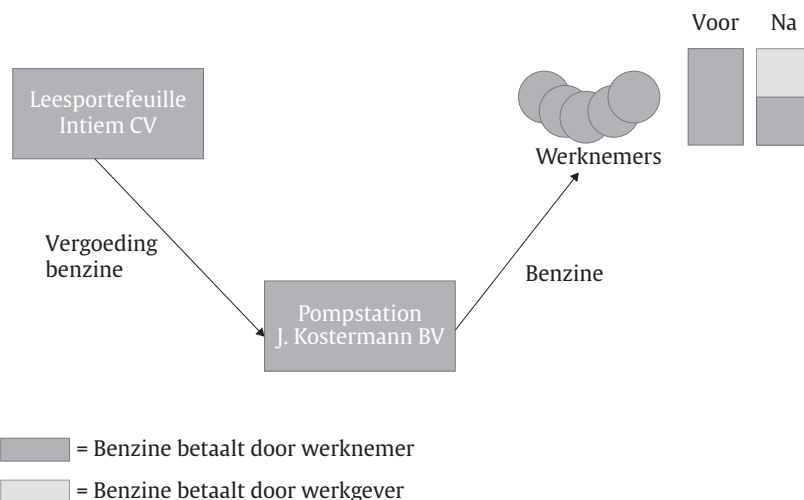
19. J.T. Sanders, Weer een BTW-probleem (opgelost?): Tanken over de grens, Btw Brief 2003, nr. 6/7, blz. 12.

20. HvJ 10 maart 2005, zaak C-33/03, VN 2005/17.11 (Commissie/Verenigd Koninkrijk), r.o. 15.

21. HvJ 8 november 2001, zaak C-338/98, BNB 2002/149 (Commissie/Nederland).

22. HvJ 8 maart 1988, zaak 165/86, VN 1988, blz. 1088 (Leesportefeuille Intiem CV tegen Staatssecretaris van Financiën).

zij hun werkzaamheden aanvangen hun auto voor eigen rekening volledig voltanken. Na de bezorging mogen zij vervolgens op kosten van Leesportefeuille Intiem de tank opnieuw vullen. De pompstationhouder, J. Kostermann BV, stuurt een factuur aan Intiem voor de levering van de benzine. Schematisch kan dit als volgt worden weergegeven:



In geding is of Leesportefeuille Intiem de btw op de geleverde benzine in aftrek kan brengen. Het Hof van Justitie stelt dat de aftrekregeling niet tot doel heeft het recht op aftrek uit te sluiten voor btw op goederen die, ofschoon verkocht aan de belastingplichtige voor exclusief gebruik in het kader van zijn beroepsactiviteit, fysiek aan zijn werknemer zijn afgeleverd. Het Hof wijst daarbij op art. 2 Tweede Richtlijn. Bij elke transactie wordt btw verschuldigd over de prijs van het goed of van de dienst volgens het tarief dat voor dat goed of die dienst geldt, onder aftrek van btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Mijns inziens is de wijze waarop Leesportefeuille Intiem de vergoeding van de benzinekosten heeft ingericht een doorslaggevende factor in deze zaak. Door haar systeem komt steeds alleen de benzine die wordt gebruikt tijdens het rondbrengen van de leesmappen voor haar rekening. De feitelijke aflevering van de benzine vindt plaats aan de werknemers en zij hebben, net als in de zaak van Auto Lease Holland de lessees, het verbruik hiervan. Echter de kosten komen in de zaak Leesportefeuille Intiem anders dan in Auto Lease Holland ten laste van de werkgever. In het door Leesportefeuille Intiem gehanteerde systeem wordt tevens benzine die de werknemers op eigen naam tanken en waarvan zij ook de kosten dragen gebruikt in het kader van de uitoefening van de bedrijfsactiviteiten van Leesportefeuille Intiem.<sup>23</sup>

23. Vgl. Redactie vakstudienieuws, commentaar bij HvJ 8 maart 1998, zaak 165/86, VN 1988, blz. 1088 (Leesportefeuille Intiem).

De vraag is of in de zaak Leesportefeuille Intiem de rechtsverhouding tussen pomphouder en Leesportefeuille prevaleert en in de zaak Auto Lease Holland niet de rechtsverhouding van belang is, maar zoals Hulsebos en Soltysik<sup>24</sup> stellen, een economische benadering wordt gevolgd. Wat allereerst de zaak Leesportefeuille Intiem betreft, lijkt het er mijns inziens op dat het Hof van Justitie zich alleen bekommert om de vraag of de gemaakte kosten onderdeel vormen van de kostprijs van de producten van de desbetreffende belastingplichtige. Art. 11, eerste lid van de destijds geldende Tweede Richtlijn bepaalt dat een ondernemer aftrek van voorbelasting heeft voor goederen en diensten die voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt. Voorwaarde is volgens art. 11, eerste lid, onderdeel a, Tweede Richtlijn dat de btw aan de ondernemer is gefactureerd. In het onderhavige geval is de btw aan Leaseportefeuille Intiem gefactureerd, zodat dit in deze zaak geen discussiepunt vormt. Uit het feit dat het Hof spreekt over goederen die in het kader van de beroepsactiviteit van Leesportefeuille Intiem worden gebruikt, leid ik af dat het Hof daarmee stelt dat is voldaan aan de voorwaarde dat de goederen moeten worden gebruikt voor bedrijfsdoeleinden. Het Hof stelt dus dat aan de voorwaarden van art. 11, eerste lid, Tweede Richtlijn is voldaan, omdat de btw aan Leesportefeuille Intiem is gefactureerd en zij de goederen voor bedrijfsdoeleinden gebruikt. In de huidige regelgeving, art. 168, aanhef en onderdeel a, btw-richtlijn, wordt tevens de eis gesteld dat de goederenleveringen of diensten voor de ondernemer zijn verricht. Als enkel behoeft te worden geconstateerd of een goed of dienst voor bedrijfsdoeleinden wordt gebruikt, is de wijze waarop dit goed of deze dienst bij de ondernemer terecht komt naar mijn mening irrelevant. Als hij het goed of de dienst maar voor bedrijfsdoeleinden gaat gebruiken. Dat fysieke aflevering aan de werknemers plaatsvindt, is in dit geval dus ook niet interessant. Een belangrijkere voorwaarde is dat de btw over het goed of de dienst aan de ondernemer is gefactureerd. Vanwege de achterliggende regelgeving kan mijns inziens worden betwijfeld of uit de zaak Leesportefeuille Intiem volgt dat voor de vraag wie afnemer is meer betekenis moet worden toegekend aan de rechtsverhouding en betaling dan de feitelijke aflevering. Opvallend is echter wel dat het Hof van Justitie in rechtsoverweging 11 van de zaak Leesportefeuille Intiem stelt dat de aftrek van voorbelasting slechts betrekking kan hebben op de btw die is verschuldigd of voldaan voor goederen of diensten die in het kader van zijn beroepsactiviteit *aan de ondernemer zijn geleverd respectievelijk te zijnen behoeve zijn verricht* (cursivering MM). In een later stadium lijkt het Hof aan deze overweging echter geen betekenis meer toe te kennen en slechts twee voorwaarden te stellen: het gebruik voor bedrijfsdoeleinden en facturering aan de ondernemer.

24. K.Y. Hulsebos en M.W.C. Soltysik, De afnemer van de prestatie to be continued ..., Btw Brief 2003, nr. 12, blz. 15 en M. Soltysik, Wie is de afnemer van de verhuisdiensten?, BTW-bulletin 2004, nr. 2, blz. 7.

Naar mijn mening is het daarnaast in de zaak Auto Lease Holland maar ten eerste de vraag of de rechtsbetrekking minder van belang is. In de zaak Auto Lease Holland onderkent het Hof van Justitie mijns inziens door te stellen dat Auto Lease Holland als kredietverstrekker optreedt een rechtsbetrekking tussen de lessee en de pomphouder. De rechtsbetrekking in de zin die wij daarin in onze btw-wetgeving toekennen is een wederkerige rechtsbetrekking waarbij de leverancier van de prestatie zich verbindt tot levering van de desbetreffende prestatie en de ontvanger zich verbindt tot betaling. Met de overweging dat Auto Lease Holland als kredietverstrekker optreedt, stelt het Hof van Justitie dat de betaling, één van de twee onderdelen van de wederkerige rechtsbetrekking, plaatsvindt tussen lessee en pomphouder. Auto Lease Holland verstrekt slechts een betaalmiddel en schiet daarmee de betaling voor. De lessee betaalt uiteindelijk de kosten. Ook het andere onderdeel van de wederkerige rechtsbetrekking, de aflevering van de prestatie, is in de zaak Auto Lease Holland aanwezig tussen lessee en pomphouder. Dit is juist de fysieke overdracht van de brandstof aan de lessee waar het Hof op duidt. Uitgaande van de gedachte dat Auto Lease Holland optreedt als kredietverstrekker sluit de lessee mijns inziens een overeenkomst waarbij de pomphouder zich verplicht tot levering van brandstof en de lessee zich verplicht tot betaling. Voor die betaling maakt hij gebruik van de door Auto Lease Holland verstrekte kaart, waarbij Auto Lease Holland de kosten voorschiet. Schrauwen en Mierop stellen in dit verband dat de lessees bepaalden van welk tankstation welke hoeveelheid van welke brandstof zij afnemen. De rechtsbetrekking blijkt volgens hen uit de feiten.<sup>25</sup>

Een vraag die kan worden gesteld is of het door het Hof van Justitie gehanteerde uitgangspunt dat Auto Lease Holland optreedt als kredietverstrekker wel juist is. Hierbij lijkt voor het Hof een belangrijke rol te hebben gespeeld dat door de lessee wordt betaald met de ALH-pas of de kredietkaart van DKV die op naam van Auto Lease Holland staat. De wijze van betaling op zichzelf beschouwd kan mijns inziens echter niet doorslaggevend zijn voor de vraag wie als afnemer van de prestatie kan worden beschouwd. De ALH-pasjes en de kredietkaart van DKV garanderen voor de pomphouder vermoedelijk een onmiddellijke betaling en bieden Auto Lease Holland de mogelijkheid om de daadwerkelijke brandstofkosten per lessee te registreren om deze vervolgens aan elke lessee afzonderlijk in rekening te kunnen brengen. Stel dat Auto Lease Holland zodanig kleinschalig zou opereren dat het voor haar mogelijk is om met slechts enkele pomphouders afspraken te maken over de te leveren benzine en dat deze pomphouders namens Auto Lease Holland kunnen registreren welke lessees welke hoeveelheid benzine hebben getankt. De lessees zullen zich ook dan op enige wijze moeten identificeren tegenover de

25. M.C. Schrauwen en R. Mierop, De afnemer van de prestatie: het pure genot voorbij, BTW-bulletin 2004, nr. 2, blz. 4.

pomphouder. De pomphouder stuurt vervolgens periodiek, bijvoorbeeld wekelijks, een factuur aan Auto Lease Holland voor de namens Auto Lease Holland aan haar klanten geleverde benzine. Daarbij kunnen zij ook afspraken maken over bijvoorbeeld de aan Auto Lease Holland te berekenen vergoeding voor de geleverde benzine. Deze afspraken tussen Auto Lease Holland en pomphouders lijken sterk op de door Leesportefeuille Intiem met pomphouder Kostermann gemaakte afspraken. In de hiervoor geschetste omstandigheden kan Auto Lease Holland bezwaarlijk als een simpele kredietverstrekker worden aangemerkt. In de ogen van de lessees krijgen zij mijns inziens dan ook brandstof geleverd van Auto Lease Holland en niet van de pomphouder. Tegen betaling van een voorschot mogen zij bij door Auto Lease Holland aangewezen pomphouders brandstof gaan tanken, waarbij de pomphouders deze brandstof namens Auto Lease Holland leveren. Omdat het gaat om een groot aantal lessees en een groot aantal pomphouders is de uitvoering van de hiervoor genoemde afspraken tussen pomphouders en Auto Lease Holland echter niet mogelijk. Die afspraken moeten worden ingevuld door middel van het gebruik van de ALH-tankpas en DKV-kredietkaart. De vraag is of door deze gekozen uitvoering Auto Lease Holland ineens als kredietverstrekker moet worden beschouwd en geen sprake meer kan zijn van een levering namens Auto Lease Holland door de pomphouder aan de lessee. Ook een vergelijking met het commissionairsmodel komt op. In het commissionairsmodel vindt slechts één fysieke levering plaats, maar worden voor de omzetbelasting twee leveringen onderkend. Hoewel in deze situatie een fysieke levering plaatsvindt aan de lessee wordt de brandstof op naam van Auto Lease Holland verkregen. Er wordt getankt met het ALH-pasje of de DKV-kredietkaart op naam van Auto Lease Holland. De identiteit van de lessee is bij de pomphouder niet verder bekend dan dat sprake is van een lessee van Auto Lease Holland. De benaming van de service als 'brandstof-administratie' doet mijns inziens echter niet denken aan een overeenkomst tot levering van brandstof. Gelet op deze benaming in combinatie met het gekozen systeem van de ALH-pasjes en de DKV-kredietkaart kan ik me er iets bij voorstellen dat het Hof van Justitie het oordeel velt dat Auto Lease Holland handelt als ware zij kredietverstrekker.

Uit de zaak HE<sup>26</sup> kan worden afgeleid dat het feitelijk gebruik van een ruimte doorslaggevend kan zijn voor beantwoording van de vraag aan wie (een gedeelte van) een onroerende zaak is geleverd.<sup>27</sup> In de zaak HE gaat het om twee onder huwelijkse voorwaarden getrouwde personen. Samen verwerven zij een stuk grond waarvan de heer HE voor een kwart eigenaar wordt en mevrouw HE voor driekwart. Op deze grond laten zij een woonhuis bouwen dat wederom voor een kwart eigendom wordt van de heer HE en voor driekwart van mevrouw HE. De facturen van de bouwondernemer zijn gericht aan

26. HvJ 21 april 2005, zaak C-25/03, BNB 2005/229 (HE).

27. Vgl. Hof Den Bosch 10 augustus 2007, nr. 01/03235, VN 2008/6.18.

‘de heer en mevrouw HE’. De heer HE verricht een werkzaamheid als auteur van vakliteratuur. Daarvoor gebruikt hij in zijn woning een werkkamer die 12% van de totale woning beslaat. Mevrouw HE verricht geen activiteiten waarvoor zij als btw-ondernemer kan worden aangemerkt. In zijn aangiften omzetbelasting brengt de heer HE 12% van de op de bouwkosten betaalde btw in aftrek. De Duitse belastingdienst weigert de aftrek in zijn geheel, omdat in hun visie niet de heer HE, maar de door de beide echtgenoten gevormde gemeenschap de afnemer van de betrokken diensten is. Daarnaast is het de vraag of als btw in aftrek mag worden gebracht dit een kwart van 12% betreft, de mate waarin de heer HE eigenaar is van de werkkamer, of de volledige 12%. Het Hof van Justitie stelt dat de heer HE de werkkamer in de woning persoonlijk en voor 100% voor zijn economische activiteiten heeft gebruikt en dat hij heeft besloten dit vertrek volledig voor zijn bedrijf te bestemmen. Aldus blijkt, naar het oordeel van het Hof, dat belanghebbende in feite als eigenaar over dit vertrek beschikt. Met het bestemmen van de ruimte voor bedrijfsdoeleinden doelt het Hof mijn inziens op niets anders dan het beogen een ruimte voor bedrijfsdoeleinden aan te wenden en niet op het in het licht van de etiketteringsregels (die ook aan de orde komen in de zaak HE) bestemmen van een ruimte. De etikettering als zodanig is ook geen vraag die een rol speelt bij het leveringsbegrip, maar een vraag die volgt nadat is vastgesteld dat een bepaald goed aan een ondernemer is geleverd en die aan de orde komt in het kader van het aftrekrecht.

Zouden we de door het Hof genoemde criteria op basis waarvan het tot de conclusie komt dat de werkkamer aan de heer HE in zijn hoedanigheid van ondernemer is geleverd toepassen op het woongedeelte dan moet naar mijn mening de volgende conclusie worden getrokken. Het woongedeelte is bedoeld voor persoonlijk gebruik van de heer en mevrouw HE gezamenlijk. Het wordt door de heer en mevrouw HE ook voor 100% als zodanig gebruikt en zij hebben de woning voor privédoeleinden bestemd. De woning is dus aan de heer en mevrouw HE gezamenlijk geleverd. Dit betekent dat de werkkamer aan de heer HE ter beschikking staat als ware hij eigenaar en het privégedeelte aan de heer en mevrouw HE gezamenlijk in vanuit economisch oogpunt onverdeelde eigendom. De heer HE zou dan (tot 1 januari 2011<sup>28</sup>) 12% plus 50% van 88% is totaal 56% van de btw op de woning in aftrek mogen brengen bij volledige etikettering als ondernemingsvermogen. Het Hof stelt echter dat dit is beperkt tot 25%, het percentage juridische eigendom waarover de heer HE beschikt. Ook in de situatie waarin bij gelijkblijvende juridische eigendomsverhoudingen

28. Met ingang van 1 januari 2011 is het nog wel mogelijk om onroerende zaken volledig als zakelijk vermogen te etiketteren, maar mag de btw slechts in aftrek worden gebracht voor zover het goed voor zakelijke doeleinden wordt gebruikt. Via het mechanisme van de herzieningsregels kan met een toe- of afname van het zakelijk gebruik rekening gehouden. Richtlijn 2009/162/EU van 22 december 2009 tot wijziging van enkele bepalingen van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijk stelsel over de toegevoegde waarde, PbEG 2010, L 10, blz. 14 e.v.

de werkkamer 30% van het woonhuis beslaat, gaan de door het Hof van Justitie genoemde criteria van persoonlijk gebruik, 100% gebruik voor bedrijfsdoeleinden en bestemmen als bedrijfsdoeleinden op, zodat zou moeten worden geconcludeerd dat dan in elk geval 30% van de btw op de woning aftrekbaar is.<sup>29</sup> Toch is het mijns inziens in de ogen van het Hof van groot belang dat niet meer btw in aftrek wordt gebracht dan door de heer HE feitelijk is betaald aan de aannemer. Bijgevolg acht ik niet aannemelijk dat als de 30%-situatie aan het Hof zou zijn voorgelegd het Hof op basis van het leveringsbegrip tot de conclusie zou zijn gekomen dat 30% van de btw aftrekbaar is. De verwijzing naar het leveringsbegrip lijkt daarom een kunstgreep van het Hof om de aftrek over de volledige 12% toe te staan. De overwegingen uit de zaak HE zullen wat betreft de invulling van het afnemersbegrip naar mijn mening met de nodige voorzichtigheid moeten worden benaderd.

#### *Diensten*

Het afnemersbegrip specifiek in relatie tot diensten is in de Europese jurisprudentie niet aan de orde gekomen. Het criterium dat sprake moet zijn van de overdracht van de macht om als eigenaar over een zaak te beschikken kan voor diensten niet worden toegepast. Naar mijn mening moet echter worden aangenomen dat voor diensten een vergelijkbaar criterium zou kunnen worden aangelegd.<sup>30</sup> Ook als een dienst, bijvoorbeeld een adviesdienst, wordt verricht, is een persoon aan te wijzen aan wie de dienst feitelijk wordt verricht. Dit is bijvoorbeeld de persoon aan wie het advies wordt toegezonden en die de dienst naar eigen goeddunken kan inzetten, in dit geval het al dan niet toepassen van de in het advies genoemde aanbevelingen. Advocaat-generaal Bot legt echter in zijn conclusie in de zaak Commissie/Duitsland<sup>31</sup> waarin het gaat om de vraag wie de ontvanger is van diensten van een executeur testamentair de nadruk op de rechtsbetrekking. Deze rechtsbetrekking bestaat naar zijn mening tussen executeur testamentair en overledene. De executeur is namelijk een verbintenis aangegaan ter uitvoering van de uiterste wil van de overledene en deze overledene heeft de door de executeur te verrichten diensten betaald. De enige beslissing die de erfgenaam moet nemen is om de erfenis al dan niet te aanvaarden. Dit maakt hem volgens Bot niet de ontvanger van de dienst aangezien hij noch de inhoud, noch de prijs van de dienst van de executeur bepaalt. Bot maakt een vergelijking met diensten van een Erbenermittler. Bij de diensten van een Erbenermittler is de erfgenaam wel de ontvanger van de dienst. In dat geval sluit de erfgenaam namelijk een overeenkomst met de Erbenermittler. Daarbij verbindt de Erbenermittler zich tot het

29. M.M.W.D. Merkkx, Aftrek voorbelasting bij woonwerkpand in gemeenschappelijke eigendom, Btw-bulletin 2005, nr. 6, blz. 8.

30. Aldus ook: K.Y. Hulsebos en M.W.C. Soltysik, a.w., blz. 15, M. Soltysik, a.w., nr. 2, blz. 7 en J.J.M. Lamers, De parabel van Cheops, WFR 2004, blz. 1835 en 1838.

31. HvJ 6 december 2007, zaak C-401/06, NTFR 2007/2259 (Commissie/Duitsland).



maken van een uiteenzetting van de omvang van de rechten van de erfgenaam en de manier om deze te gelde te maken. Er wordt een vergoeding overeengekomen tussen erfgenaam en Erbenermittler. Wanneer we deze opvatting van Bot vergelijken met het Rijkswaterstaatarrest<sup>32</sup> dan valt op dat ook in die situatie Rijkswaterstaat de omvang en de inhoud van de te verrichten werkzaamheden bepaalde.<sup>33</sup> Dat een ander dan Rijkswaterstaat feitelijk opdracht geeft tot het verrichten van de werkzaamheden doet niet af aan het oordeel van de Hoge Raad dat Rijkswaterstaat als afnemer van de betrokken prestatie moet worden beschouwd. In het Rijkswaterstaatarrest gaat het om een rederij die tot tweemaal toe schade toebrengt aan eigendommen van Rijkswaterstaat. In overleg met Rijkswaterstaat laat belanghebbende beide schades in haar opdracht herstellen door een aannemer. De aannemer stuurt belanghebbende rekeningen met omzetbelasting. Deze omzetbelasting brengt belanghebbende in aftrek en wordt door de inspecteur nageheven. Uit de correspondentie van belanghebbende met Rijkswaterstaat en uitlatingen van de gemachtigde van belanghebbende blijkt dat de handelwijze van belanghebbende uitsluitend is ingegeven om de door de aannemer in rekening gebrachte omzetbelasting in aftrek te kunnen brengen. Rijkswaterstaat heeft zelf namelijk geen recht op aftrek van voorbelasting. Belanghebbende en Rijkswaterstaat spreken tevens af dat het plan van herstel in overleg met Rijkswaterstaat wordt opgesteld en vooraf door Rijkswaterstaat wordt goedgekeurd, dat Rijkswaterstaat de directie over het werk voert en dat het werk na gereedkomen door Rijkswaterstaat zal worden goedgekeurd. De aannemer wordt door Rijkswaterstaat uit haar relatiekring aangewezen. Hof Den Haag oordeelt dat de aannemer zijn prestatie heeft verricht aan Rijkswaterstaat en niet aan belanghebbende, zodat belanghebbende de btw op de factuur van de aannemer niet in aftrek kan brengen. Het hof baseert dit op de volgende omstandigheden:

1. Met deze handelwijze had belanghebbende uitsluitend de bedoeling om de btw in aftrek te kunnen brengen daar waar Rijkswaterstaat het recht op aftrek ontbeert.
2. Aan Rijkswaterstaat waren discretionaire bevoegdheden verschaft zowel ten aanzien van het aanstellen van de aannemer, het opstellen van de herstelplannen, het sluiten van de aannemingsovereenkomsten en het voeren van de directie over de uit te voeren werkzaamheden.
3. In de herstelopdrachten staat vermeld dat deze zijn verstrekt op grond van de algemene voorschriften voor de uitvoering en het onderhouden van werk onder beheer van het departement van Verkeer en Waterstaat.
4. De kosten van het herstellen van een van beide schades zijn uiteindelijk door de aannemer voor een derde deel aan Rijkswaterstaat in rekening gebracht onder creditering van belanghebbendes factuur.

32. HR 24 september 1980, nr. 20 060, BNB 1980/303 (Rijkswaterstaatarrest).

33. Vgl. M.C. Schrauwen en R. Mierop, a.w., blz. 4.

De Hoge Raad oordeelt dat het hof zonder schending van art. 15, eerste lid, onderdeel a, Wet OB 1968 heeft kunnen oordelen dat de diensten niet aan belanghebbende, maar aan Rijkswaterstaat zijn geleverd.

De uitspraak van de Tariefcommissie van 18 mei 1976, opgenomen in BNB 1977/88,<sup>34</sup> heeft net als de zaak Commissie/Duitsland betrekking op de afwikkeling van een boedel, in dit geval die van de gefailleerde X NV. Namens X NV heeft de curator de btw op de door zijn eigen maatschap gestuurde factuur voor zijn werkzaamheden in aftrek gebracht in de btw-aangifte van X NV. Ter discussie staat of X NV nog als ondernemer kan worden aangemerkt als zij in staat van insolventie is en of de curator zijn diensten heeft verleend aan X NV of de gezamenlijke crediteuren van X NV. De Tariefcommissie oordeelt dat X NV ondanks haar staat van insolventie nog als ondernemer voor de btw kan optreden. De diensten van de curator zijn naar het oordeel van de Tariefcommissie bewezen aan X NV die daarom recht op aftrek van voorbelasting heeft van de btw op de facturen van de maatschap van de curator. X NV is namelijk eigenares gebleven van de onder faillissementsbeslag liggende boedel en heeft daaruit de declaratie van de curator voldaan. Dat mogelijkerwijs bepaalde verrichtingen van de curator slechts een min of meer verwijderd verband met de onderneming van X NV hebben gehad doet niet ter zake, omdat alle verrichtingen van de curator waren gericht op de bereddering en uiteindelijk de vereffening van de boedel van X NV en daarmee van haar onderneming. Anders dan in de situatie zoals die in de zaak Commissie/Duitsland aan de orde is, vloeit de rechtsbetrekking tussen belanghebbende en de curator rechtstreeks uit de wet voort. Het is wettelijk bepaald dat bij faillissement een curator wordt aangewezen en zijn salaris wordt voldaan uit de boedel. Dat het salaris van de curator is betaald uit de in eigendom van X NV zijnde boedel acht de Tariefcommissie in deze zaak ook een doorslaggevende factor. Onduidelijk is of de Tariefcommissie met haar overweging dat X NV eigenares is gebleven van de onder faillissementsbeslag liggende boedel alleen heeft willen aangeven dat daarom ook de declaratie van de curator uit de boedel is betaald of dat zij tevens heeft willen aangeven dat de diensten van de curator worden verricht ten behoeve van de failliete boedel die eigendom is van X NV. Het gebruik van het woord 'en' in deze overweging van de Tariefcommissie doet het laatste vermoeden. Daarmee wijst de Tariefcommissie niet alleen op een deel van de rechtsbetrekking, de betaling, maar ook op wie het gebruik/genot van een dienst heeft.

Het genot als factor om te bepalen wie als afnemer van de prestatie kan worden aangemerkt is door Hof Amsterdam in zijn uitspraak van 31 mei 1978, opgenomen in VN 1979, blz. 1456,<sup>35</sup> expliciet aan de orde gesteld. Belanghebbende in

34. TC 18 mei 1976, nr. 11 133, BNB 1977/88.

35. Hof Amsterdam 31 mei 1978, nr. 1728/77, VN 1979, blz. 1456.

deze zaak brengt tijdens werkzaamheden schade toe aan vloerbedekking, behang- en schilderwerk. Met de gedupeerden spreekt belanghebbende af dat zij bij een door belanghebbende aangewezen stoffeerder nieuw behang en nieuwe vloerbedekking mogen uitzoeken tot een bepaald bedrag. De stoffeerder zorgt voor de levering en de aanbrenging ervan en stuurt de rekening aan belanghebbende. In geschil is of belanghebbende de btw op de factuur van de stoffeerder in aftrek kan brengen. Hof Amsterdam oordeelt dat de gedupeerden duidelijk het genot van de prestaties hebben en voor zover de prestaties bestaan uit levering van goederen zij de eigendom van die goederen hebben verkregen. Bijgevolg moeten naar het oordeel van Hof Amsterdam de gedupeerden en niet belanghebbende als afnemer van de prestatie worden aangemerkt. Net als in het hiervoor besproken Rijkswaterstaatarrest zullen in deze zaak mijns inziens de gedupeerden hebben bepaald welke vloerbedekking en behang zij willen en afspraken hebben gemaakt met de stoffeerder over wanneer deze ze komt aanbrengen. Ook in de uitspraak van Hof Arnhem van 16 maart 1992, opgenomen in VN 1992, blz. 2102,<sup>36</sup> gaat het om toegebrachte schade. Belanghebbende heeft een overeenkomst met de gebroeders X tot het diepploegen en breken van een perceel landbouwgrond. Door onzorgvuldigheid van één van de werknemers van belanghebbende wordt de in het perceel aanwezige kerosineleiding van de Defensie Pijpleiding Organisatie lek gestoken. Als gevolg daarvan komt 18.000 liter kerosine in de bodem terecht. Belanghebbende laat deze milieuschade herstellen en brengt de omzetbelasting die hierbij in rekening wordt gebracht in aftrek. Hof Arnhem oordeelt dat belanghebbende als afnemer van het herstellen van de milieuschade kan worden aangemerkt. De gebroeders X hebben geen opdracht gegeven voor de werkzaamheden noch daarvoor de vergoeding betaald. Het gaat in het onderhavige geval ook niet om schade die zij in de uitoefening van hun akkerbouwbedrijf hebben geleden. Belanghebbende komt een verplichting na die voortvloeit uit de Wet bodembescherming. Daar doet niet aan af dat de Gedeputeerde Staten van Gelderland de nakoming van die verplichting door belanghebbende niet heeft afgedwongen. De stelling van de inspecteur dat de gebroeders X het genot van de prestatie hebben, miskent dat de werkzaamheden enkel milieuschade betroffen waarvan het ontstaan niet aan de gebroeders X, maar aan belanghebbende moet worden toegerekend. Verschil tussen deze zaak en het hiervoor besproken Rijkswaterstaatarrest en de uitspraak over de beschadigde vloerbedekking en het beschadigde behang is dat uit niets in deze uitspraak blijkt dat een ander dan belanghebbende is betrokken bij het bepalen van de inhoud van de verbintenis met de schadehersteller. Dat in deze situatie sprake is van een verplichting die voor belanghebbende uit de wet voortvloeit, is voor het hof een doorslaggevende factor. Ook bij het herstellen van schade die is toegebracht aan een ander heeft degene die de schade toe heeft

36. Hof Arnhem 16 maart 1992, nr. 89/3108, VN 1992, blz. 2102.

gebracht een verplichting tot herstel. Echter in deze situatie gaat het om een uit de wet voortvloeiende maatschappelijke verplichting in plaats van een verplichting ten opzichte van een bepaald persoon, te weten degene aan wie schade is toegebracht. Vervloed neemt het standpunt in dat sprake is van een herstel tot het verrichten van een werk. In die gevallen kan de btw op het herstel in aftrek worden gebracht.<sup>37</sup> Het ligt echter anders als bij de uitvoering van een werk schade wordt aangebracht aan andere objecten dan die welke het onderwerp van de werkzaamheden zijn. Als een schilder een pot verf laat vallen op de vloerbedekking van een particulier kan de btw op het herstel niet in aftrek worden gebracht.<sup>38</sup> Vervloed wijst bij zijn betoog tevens naar de uitspraak van Hof Amsterdam van 11 september 1984, opgenomen in BNB 1986/93.<sup>39</sup> Belanghebbende in deze zaak werkte aan de bouw van de psychiatrische kliniek van het nieuwe academische ziekenhuis van de Universiteit van Amsterdam. Nadat de bouw bijna gereed was, bleek dat het wapeningsstaal van de door belanghebbende aangebrachte vloerplaten door roest was aangetast. Hof Amsterdam stelt dat belanghebbende reeds tijdens de bouw door haar opdrachtgever is aangesproken. Belanghebbende is contractueel jegens de opdrachtgever gehouden het bouwwerk op te leveren inclusief de daarin aangebrachte vloeren. De door belanghebbende aan onderaannemers uitbestede werkzaamheden zijn te beschouwen als prestaties van die ondernemers aan belanghebbende. Met Vervloed ben ik in deze situatie van mening dat belanghebbende moet worden beschouwd als afnemer van de prestatie. Belanghebbende heeft de verplichting om het psychiatrische ziekenhuis conform de kwaliteitseisen van de afnemer op te leveren. Dat betekent dat zij de verplichting heeft deugdelijke vloeren op te leveren. Om daarvoor te kunnen zorgen moeten de vloeren in dit geval worden hersteld. Anders dan Vervloed ben ik van mening dat niet van belang is of schade wordt toegebracht aan het object dat voorwerp vormt van de werkzaamheden, maar of de schadeveroorzakende ondernemer zelf overgaat tot herstel of laat herstellen in plaats van slechts de rekening van de schadehersteller te betalen. In paragraaf 8.2.4.3 zal nader op dit punt worden ingegaan.

In zijn meest recente zaken lijkt de Hoge Raad de nadruk te leggen op de vraag wie het contract heeft gesloten en of al dan niet sprake is van een rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. In het zogenoemde outplacementarrest<sup>40</sup> schakelt belanghebbende een outplacementbureau in dat de opdracht krijgt om een passende werkkring te vinden voor werknemers van

37. Vgl. E.M. Vrouwenfelder, De afnemer van de prestatie, Btw Brief 1999, nr. 10, blz. 9 en A.J.H. Baron van Lynden, Schadeherstel en omzetbelasting, WFR 1993, blz. 622 e.v.

38. J. Vervloed, Herstellen van schade, Btw Brief 1992, nr. 4, blz. 14.

39. Hof Amsterdam 11 september 1984, nr. 5003/82, BNB 1986/93.

40. HR 25 maart 1998, nr. 33 096, VN 1998/19.20 (Outplacementarrest).

belanghebbende buiten haar bedrijf. Belanghebbende heeft de contracten met de outplacementbureaus gesloten en betaalt de facturen van deze bureaus. Naar het oordeel van de Hoge Raad moet belanghebbende als afnemer van de prestatie van de outplacementbureaus worden aangemerkt. De Hoge Raad verwijst hierbij naar de zaak Tolsma.<sup>41</sup> In die zaak stelt het Hof van Justitie dat een dienst enkel onder bezwarende titel wordt verricht wanneer tussen verrichter en ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Uit het feit dat belanghebbende de contracten met de bureaus heeft gesloten, de facturen van de bureaus betaalt en er geen rechtsbetrekking bestaat tussen de bureaus en de werknemers waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, volgt naar het oordeel van de Hoge Raad dat belanghebbende als afnemer van de prestaties heeft te gelden. In het zogenoemde verhuiskosten-arrest<sup>42</sup> moet de Hoge Raad oordelen of een werkgever die verhuis- en opslag-bedrijven inschakelde voor de verhuizing van buitenlandse werknemers naar Nederland als afnemer van de diensten van die bedrijven kon worden beschouwd. Hof Den Haag oordeelde eerder dat de werknemers konden worden beschouwd als de afnemers van de prestatie. Naar het oordeel van het hof strekken de diensten rechtstreeks tot bevrediging van de persoonlijke behoeften van de werknemers. De werkgever geeft slechts de opdracht en is niet verder bij de dienstverrichtingen betrokken. Naar het oordeel van het hof hebben de werknemers het genot van de voorzieningen. De enkele omstandigheid dat de werkgever belang heeft bij het overplaatsen van de werknemers kan niet aan dit oordeel afdoen.<sup>43</sup> De Hoge Raad oordeelt in cassatie echter anders. Naar het oordeel van de Hoge Raad kan de werkgever als de afnemer van de prestatie worden beschouwd. De Hoge Raad komt tot deze conclusie op basis van een viertal omstandigheden:

1. de werkgever heeft op eigen naam en voor eigen rekening aan de verhuizers de opdracht tot het vervoer en de opslag van de inboedels gegeven;
2. de facturen staan op naam van de werkgever;
3. de werkgever heeft de in rekening gebrachte bedragen betaald;
4. tussen de verhuizers en de werknemers bestond kennelijk geen rechtsbetrekking waarbij over en weer prestaties werden uitgewisseld.

Eerder oordeelde de Hoge Raad in de zaak die 'trap in winkel' wordt genoemd dat een ondernemer de btw op kosten van de aanleg van een trap naar de door hem verhuurde bovenwoning in aftrek mocht brengen. De prestatie van de

41. HvJ 3 maart 1994, zaak C-16/93, BNB 1994/271 (Tolsma).

42. HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, BNB 2005/6 (Verhuiskostenarrest).

43. Hof Den Haag 6 juni 2002, nr. 01/1476, VN 2003/23.2.5.

aannemer werd gebezigd in het kader van de onderneming van belanghebbende. Dat de nieuwe opgang door de bewoners van de bovenwoning wordt benut, en dus mede ten behoeve van hen is gemaakt, doet daaraan niet af.<sup>44</sup>

Volgens Soltysik is het in overeenstemming met de zaak Auto Lease Holland om de werkgever in het verhuiskostenarrest als afnemer van de prestatie te beschouwen. De werkgever beslist hoe en waarvoor de verhuisdiensten worden gebruikt, omdat zij de opdrachtgever is van de verhuisdiensten (in tegenstelling tot de leasemaatschappij). De werkgever draagt de volledige kosten, deze worden niet op de werknemers verhaald. Ten slotte bepaalt de werkgever de kwaliteit, kwantiteit en het tijdstip waarop de verhuisdiensten worden afgenomen, omdat zij op eigen naam de opdracht heeft verstrekt.<sup>45</sup> Hof Den Haag wijst er ook op dat de werknemers het genot van de prestatie hebben. Kennelijk acht de Hoge Raad de vraag wie het genot van de prestatie heeft minder relevant dan de vraag tussen welke partijen een rechtsbetrekking bestaat.

#### 8.2.4.3 Relevante factoren om te bepalen wie als afnemer van de prestatie geldt

Uit de in de vorige paragraaf besproken jurisprudentie en andere jurisprudentie over de afnemer van de prestatie in de omzetbelasting kunnen de volgende factoren worden afgeleid die relevant zijn om te bepalen wie de afnemer is:

1. De vraag naar wie de feitelijke macht heeft verkregen als eigenaar over een goed te beschikken.<sup>46</sup> Daarbij is de vraag wie beslissingsbevoegdheid heeft over het geleverde goed van groot belang.<sup>47</sup> Naar mijn mening kan de vraag wie beslissingsbevoegdheid heeft voor diensten ook van belang worden geacht.<sup>48</sup>
2. Rechtsbetrekking/rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. In het bijzonder de Hoge Raad legt in zijn meest recente jurisprudentie steeds de nadruk op dit criterium.<sup>49</sup>
3. De feitelijke betaling. Hierbij gaat het om de vraag wie feitelijk de factuur betaalt van de leverancier of dienstverrichter.<sup>50</sup>
4. De vraag wie uiteindelijk de kosten draagt. Degene die uiteindelijk de kosten draagt kan een ander zijn dan degene die feitelijk de rekening van

44. HR 2 oktober 1996, nr. 31 558, VN 1996, blz. 4199.

45. M. Soltysik, a.w., blz. 7 en 8. Zie ook G.J. van Norden, Aftrek van BTW op verhuiskosten, Btw Brief 2004, nr. 12, blz. 14.

46. HvJ SAFE, reeds aangehaald.

47. HvJ Auto Lease Holland, reeds aangehaald.

48. Aldus ook K.Y. Hulsebos en M.W.C. Soltysik, a.w., blz. 15 en M. Soltysik, a.w., blz. 7.

49. HR 25 maart 1998, nr. 33 096 (Outplacement), reeds aangehaald en HR 8 oktober 2004, nr. 38 482 (Verhuiskostenarrest), reeds aangehaald. Zie verder ook HR 16 april 2004, nr. 39 829, VN 2004/23.14.

50. Bijvoorbeeld Hof Den Haag 9 maart 2007, nr. 06/00198, VN 2007/37.24.

- de leverancier of dienstverrichter betaalt.<sup>51</sup> Het gaat hierbij om die gevallen waarin een ander de betaling voorschiet.
5. De vraag wie met de leverancier of dienstverrichter afspraken maakt over de hoogte van de te betalen vergoeding, betalingstermijnen, enzovoorts.<sup>52</sup>
  6. Het feitelijk gebruik dat van een prestatie wordt gemaakt.<sup>53</sup>
  7. Het bestemmen van een goed of dienst voor een bepaald gebruik.<sup>54</sup> Het gaat hierbij om de bedoelingen van degene die het geleverde goed of de geleverde dienst gaat gebruiken en dat vooraf gaat aan het feitelijk gebruik dat van een prestatie wordt gemaakt. De bedoelingen en het uiteindelijke gebruik kunnen ook anders zijn, bijvoorbeeld als een ondernemer een goed of dienst aanschafft met het oogmerk om deze in zijn onderneming aan te wenden, maar uiteindelijk voor privédoeleinden gebruikt.
  8. Begunstiging.<sup>55</sup> Het gaat hierbij in de jurisprudentie steeds om de situatie waarin iemand baat heeft van een bepaalde prestatie. Personen die slechts zijdelings baat hebben van een bepaalde prestatie worden over het algemeen niet als afnemer van de prestatie aangemerkt.
  9. De vraag wie de inhoud en omvang van de te verrichte prestatie bepaalt.<sup>56</sup> Diegene die er baat bij heeft/de dienst nodig heeft, zal zelf willen bepalen hoe de dienst wordt vormgegeven en wat hij voor de naar zijn wensen vormgegeven dienst over heeft. Dit zal vooral gelden voor op maat gemaakte diensten.
  10. Verbruik/genot.<sup>57</sup> Uit de meest recente jurisprudentie volgt, zoals hiervoor is beschreven, dat de nadruk op de rechtsbetrekking/rechtsverhouding ligt en minder op het verbruik/genot.
  11. De vraag wie formeel de opdracht geeft.<sup>58</sup>
  12. De tenaamstelling van de factuur.<sup>59</sup>
  13. De vraag wie de factuur ontvangt.<sup>60</sup> Dit kan een ander zijn dan degene op wiens naam de factuur is gesteld.

51. HvJ Auto Lease Holland, reeds aangehaald.

52. Vgl. Conclusie van Advocaat-generaal Bot in de zaak Commissie/Duitsland, reeds aangehaald.

53. HvJ Leesportefeuille Intiem en HvJ Auto Lease Holland, beide reeds aangehaald.

54. HvJ HE, reeds aangehaald.

55. Bijvoorbeeld Conclusie van Advocaat-generaal Bot in de zaak Commissie/Duitsland, reeds aangehaald, HR 14 maart 2001, nr. 36 257, BNB 2001/213 en brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2003, nr. DGB 2003/472, VN 2003/48.19.

56. Conclusie van Advocaat-generaal Bot in de zaak Commissie/Duitsland, reeds aangehaald en HR 24 september 1980, nr. 20 060 (Rijkswaterstaatarrest), reeds aangehaald.

57. TC 18 mei 1976, nr. 11 133, reeds aangehaald, Hof Arnhem 16 maart 1992, nr. 89/3108, reeds aangehaald en Hof Amsterdam 10 juni 1994, nr. 93/2532, VN 2004, blz. 3707.

58. HR 3 september 1997, nr. 32 570, VN 1999/28.20, HR 16 april 2004, nr. 39 829, reeds aangehaald en brief van de Staatssecretaris van Financiën van 22 maart 2004, nr. DGB 2004/1451M, VN 2004/21.21.

59. Bijvoorbeeld HR 15 juni 2007, nr. 37 646, VN 2007/31.24.

60. Bijvoorbeeld HR 15 juni 2007, nr. 37 646, reeds aangehaald.

14. Het nemen van het initiatief tot het laten verrichten van een prestatie.<sup>61</sup> Dit kan een ander zijn dan degene die formeel opdracht geeft tot het verrichten van de prestatie.
15. Het sluiten van de overeenkomst.<sup>62</sup> Het gaat hierbij om de vraag welke partijen in de overeenkomst voor het verrichten van de prestatie zijn genoemd. Dit kan een andere partij zijn dan degene die formeel de opdracht heeft gegeven of het initiatief heeft genomen voor het laten verrichten van de prestatie.<sup>63</sup>

In de literatuur is regelmatig de vraag aan de orde gekomen of de voorkeur moet worden gegeven aan de rechtsbetrekking of het genot wanneer moet worden vastgesteld wie als afnemer van een prestatie kan worden aangemerkt. Schrauwen en Mierop leiden uit de jurisprudentie over wie de afnemer is af dat van belang is tussen wie de rechtsbetrekking bestaat. Voorts is van belang wie over en weer prestaties uitwisselt met de leverancier en wie uiteindelijk de vergoeding betaalt aan de leverancier.<sup>64</sup> Vrouwenvelder neemt het standpunt in dat een rechtsbetrekking ook feitelijk met de ondernemer moet bestaan en niet alleen op papier. Daarnaast is zij van mening dat het bestaan van een rechtsbetrekking nog niet altijd hoeft te betekenen dat de prestatie ook ten behoeve van de opdrachtgever wordt verricht. Ten slotte stelt zij dat wellicht ook de vraag waar nu eigenlijk het verbruik (in directe zin) plaatsvindt een handvat kan bieden bij het bepalen ten behoeve van wie de prestaties worden verricht en wie afnemer van de prestatie is.<sup>65</sup> Van Norden stelt dat zowel de rechtsbetrekking als wie het verbruik heeft van belang is. Aanknopen bij de rechtsbetrekking past volgens hem beter in een transactiebelasting.<sup>66</sup> Hulsebos en Soltysik nemen het standpunt in dat het begrip afnemer een zeer lastig begrip is. Het lijkt er volgens hen op dat het zodanig van de omstandigheden afhankelijk is dat het niet mogelijk is om regels te bedenken die in alle gevallen kunnen worden toegepast.<sup>67</sup>

Naar mijn mening moet in een indirecte belasting als de omzetbelasting vast worden gesteld met wie de leverancier of dienstverrichter een rechtsbetrekking heeft wanneer moet worden bepaald wie als afnemer van de prestatie kan worden aangemerkt. Omdat omzetbelasting op indirecte wijze wordt geheven van de ondernemer bij wie de consument zijn bestedingen doet, veronderstelt deze twee partijen, een leverancier en een consument en een rechtsverhouding

61. HR 14 maart 2001, nr. 36 257, reeds aangehaald.

62. HR 15 juni 2007, nr. 37 646, reeds aangehaald.

63. G.J. van Norden, a.w. 2004, blz. 14 acht de enkele aanwezigheid van een schriftelijke overeenkomst niet doorslaggevend voor de vraag of er sprake is van een rechtsbetrekking.

64. M.C. Schrauwen en R. Mierop, a.w., blz. 5.

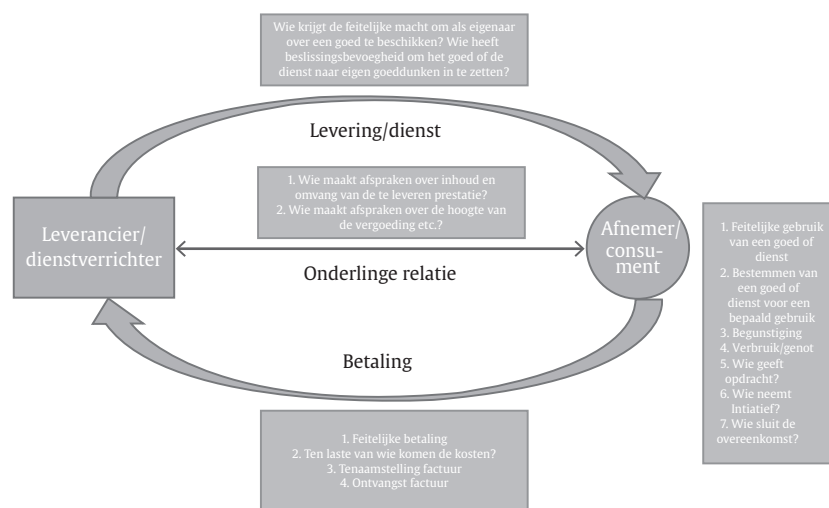
65. E.M. Vrouwenvelder, a.w., blz. 9.

66. G.J. van Norden, a.w. 2004, blz. 13 en 14.

67. K.Y. Hulsebos en M.W.C. Soltysik, a.w., blz. 15.



tussen beiden. Daarbij verricht de leverancier een prestatie in ruil voor een betaling door de consument en de consument betaalt de leverancier in ruil voor de prestatie. De betaling door de consument is daarbij gericht op de verkrijging van de prestatie en de prestatie van de leverancier is gericht op de verkrijging van de betaling.<sup>68</sup> De levering of dienst is het heffingsobject en de betaling is de maatstaf van heffing. De hiervoor genoemde relevante factoren om te bepalen wie als afnemer van een prestatie kan worden aangemerkt, kunnen ook allemaal binnen deze rechtsverhouding tussen leverancier en afnemer worden geplaatst. Er zijn factoren die betrekking hebben op de relatie tussen leverancier en dienstverrichter, factoren die betrekking hebben op de afnemer, factoren die betrekking hebben op de betaling en ten slotte factoren die betrekking hebben op de levering of de dienst. Schematisch kunnen de factoren op deze manier in het plaatje van de rechtsbetrekking worden geplaatst.



Het criterium verbruik/genot moet mijns inziens dus niet tegenover de rechtsbetrekking worden geplaatst, maar vormt een element om vast te stellen met wie de rechtsbetrekking bestaat. De constatering dat sprake is van een begunstiging, van feitelijk verbruik of genot is een eerste stap om vast te stellen met wie de leverancier of dienstverrichter een rechtsbetrekking heeft. Alleen een begunstiging of feitelijk verbruik of genot is echter onvoldoende om een rechtsbetrekking te constateren. Er moet sprake zijn van een beoogde begunstiging of beoogd verbruik of genot. De afnemer in de omzetbelasting is, zoals hiervoor is geconstateerd, gericht op het verkrijgen van een levering of

68. A.H.R.M. Denie, *Minder muziek bij het jubileum van de BTW?*, WFR 1994, blz. 27 e.v., spreekt over een finaal en voorwaardelijk verband bestaande uit drie elementen: 1) mijn prestatie is doelgericht op jouw vergoeding, 2) terwijl deze een voorwaarde is voor mijn prestatie aan jou en 3) mijn prestatie is een voorwaarde voor jouw vergoeding aan mij.

dienst in ruil voor betaling. Deze doelgerichtheid zal moeten blijken uit andere omstandigheden. Dit kan bijvoorbeeld blijken uit de omstandigheid dat de desbetreffende persoon tevens met de leverancier of dienstverrichter afspraken heeft gemaakt over de inhoud en omvang van de te leveren prestatie, opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de prestatie of omdat hij de leverancier of dienstverrichter betaalt. Wanneer iemand het genot heeft van een geleverd goed of geleverde dienst en tevens de leverancier respectievelijk dienstverrichter betaalt, waarbij hij die betaling niet in een later stadium (geheel) kan afwentelen op een ander, moet naar mijn mening worden aangenomen dat deze persoon als afnemer van de prestatie heeft te gelden. Het feit dat iemand het voordeel heeft van een prestatie en bereid is hiervoor te betalen, toont aan dat hij dit voordeel wenste te verkrijgen in ruil voor betaling. Als iemand het verbruik of genot heeft, betekent dit tevens dat hij op enigerlei wijze het geleverde goed of de dienst in handen moet krijgen. Van een doelgerichtheid tot het verkrijgen van een prestatie in ruil voor betaling is mijns inziens in omzetbelasting technische zin zelfs sprake indien men tegen betaling een voordeel aan een ander beoogt toe te laten vallen. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer men iemand een geschenk geeft. Stel bijvoorbeeld dat iemand bij de bloemist een bos bloemen bestelt en deze rechtstreeks door de bloemist bij degene laat bezorgen die hij wil verrassen. Naar mijn mening moet dan de schenker als afnemer van de prestatie worden beschouwd. Hoewel de bloemen fysiek worden overhandigd aan de begunstigde is de schenker gericht op de verkrijging van de bloemen, weliswaar om deze aan een ander te geven. Hij kan ook voordat verzending heeft plaatsgevonden te allen tijde bijvoorbeeld beslissen dat hij de bloemen zelf gaat ophalen, omdat hij ze zelf wil houden of opdracht geven ze naar iemand anders toe te zenden. Hij heeft dus daadwerkelijk de beslissingsbevoegdheid over de door de bloemist te leveren prestatie.<sup>69</sup> Ook als iemand schade toebrengt aan een ander en zelf het initiatief neemt tot schadeherstel kan sprake zijn van gerichtheid tot het verkrijgen van een prestatie in ruil waarvoor men betaalt. We zullen dat hierna zien.

Leggen we een tweetal arresten van de Hoge Raad, het Rijkswaterstaatarrest en het verhuiskostenarrest naast de hiervoor genoemde omstandigheden dan kan het volgende worden geconstateerd:

69. Vgl. J.J.M. Lamers, a.w., blz. 1839.

## Rijkswaterstaatarrest

	Rijkswaterstaat	Schadeveroorzakende ondernemer
<b>Factoren betreffende de levering of dienst</b>	<b>X</b>	<b>0</b>
1. Wie krijgt de beschikingsmacht/beslissingsbevoegdheid?	X	0
<b>Factoren betreffende de betaling</b>	<b>X</b>	<b>X, voor 2/3</b>
1. Feitelijke betaling	X, voor 1/3	X, voor 2/3
2. Ten laste van wie komen de kosten	X, voor 1/3	X, voor 2/3
3. Tenaamstelling factuur	X, voor 1/3	X, voor het geheel, maar later met ontvangst van een creditnota voor 1/3
4. Ontvangst factuur	X, voor 1/3	X, voor het geheel, maar later met ontvangst van een creditnota voor 1/3
<b>Factoren betreffende de relatie tussen leverancier/dienstverrichter en afnemer</b>	<b>X</b>	<b>0</b>
1. Wie bepaalt de inhoud en omvang van de te verrichte prestatie?	X	0
2. Wie maakt met de leverancier afspraken over de hoogte van de te betalen vergoeding, betalingstermijnen etc.?	X, onbekend, op basis van de uitspraak. Naar verwachting is dit mede Rijkswaterstaat gelet op het feit dat zij 1/3 van de kosten betaalt en de inhoud en omvang van de te verrichten prestatie bepaalt.	?, onbekend op basis van de uitspraak. Gezien de vinger die Rijkswaterstaat in de pap heeft bij het bepalen van de omvang en inhoud van de te verrichte prestatie, voert de schadeveroorzakende ondernemer mogelijk geen onderhandelingen over de

	Rijkswaterstaat	Schadeveroorzakende ondernemer
		prijs. Aangezien hij het grootste deel van de kosten draagt, ligt dit echter wel weer voor de hand.
<b>Factoren betreffende de afnemer</b>	<b>X, naar mijn mening moet meer betekenis worden gehecht aan wie het feitelijk gebruik en genot heeft van een dienst dan wie formeel opdrachtgever is.</b>	<b>O, naar mijn mening moet meer betekenis worden gehecht aan wie het feitelijk gebruik en genot heeft van een dienst dan wie formeel opdrachtgever is.</b>
1. Feitelijk gebruik van een goed of dienst	X	O
2. Bestemmen van een goed of dienst voor een bepaald gebruik	X	O
3. Begunstiging	X	O
4. Verbruik/genot	X	O
5. Wie geeft opdracht?	O	X
6. Wie neemt initiatief?	?, onbekend van wie het eerste initiatief uitgaat. Uit het arrest blijkt dat overleg heeft plaatsgevonden tussen Rijkswaterstaat en de schadeveroorzakende ondernemer waar is uitgekomen dat de schadeveroorzakende ondernemer opdracht zou geven voor herstel, maar onbekend is wie het initiatief tot het overleg heeft genomen.	?, onbekend van wie het eerste initiatief uitgaat. Uit het arrest blijkt dat overleg heeft plaatsgevonden tussen Rijkswaterstaat en de schadeveroorzakende ondernemer waar is uitgekomen dat de schadeveroorzakende ondernemer opdracht zou geven voor herstel, maar onbekend is wie het initiatief tot het overleg heeft genomen.
7. Wie sluit de overeenkomst?	O	X

In zijn totaal genomen wijzen de factoren die de levering of dienst betreffen, de factoren die de betaling betreffen en de factoren die de onderlinge relatie tussen leverancier of dienstverrichter en afnemer betreffen naar Rijkswaterstaat als afnemer. Alleen bij de factoren die de afnemer betreffen wijzen de factoren zowel naar Rijkswaterstaat als de schadeveroorzakende ondernemer. De factoren die wijzen naar de schadeveroorzakende ondernemer zijn echter meer formele factoren als wie opdracht geeft en de overeenkomst sluit. Deze factoren zijn mijns inziens minder belangrijk dan wie het verbruik of genot heeft.

## Verhuiskostenarrest

	<b>Werkgever</b>	<b>Werknemer</b>
<b>Factoren betreffende de levering of dienst</b>	<b>X</b>	<b>O</b>
1. Wie krijgt de beschikingsmacht/beslissingsbevoegdheid?	X, de werkgever kan beslissen waar en in welke periode het verhuisbedrijf zijn diensten verricht en bij wie.	O
<b>Factoren betreffende de betaling</b>	<b>X</b>	<b>O</b>
1. Feitelijke betaling	X	O
2. Ten laste van wie komen de kosten	X	O
3. Tenaamstelling factuur	X	O
4. Ontvangst factuur	X	O
<b>Factoren betreffende de relatie tussen leverancier/dienstverrichter en afnemer</b>	<b>X</b>	<b>O</b>
1. Wie bepaalt de inhoud en omvang van de te verrichte prestatie?	X, de werkgever zal bepalen welke diensten het verhuisbedrijf verricht, alleen verhuizen of bijvoorbeeld ook in- en/of uitpakken.	O, binnen de grenzen van de tussen werkgever en verhuisbedrijf gesloten overeenkomst zullen de werknemers afspraken maken met het verhuisbedrijf over wanneer zij langskomen en ter plekke aanwijzingen geven. Dit betreft

	Werkgever	Werknemer
		echter slechts de uitvoering van de prestatie. De inhoud en omvang van de te verrichte prestatie zijn werkgever en verhuysbedrijf tevoren al overeengekomen.
2. Wie maakt met de leverancier afspraken over de hoogte van de te betalen vergoeding, betalingstermijnen etc.?	X	O
<b>Factoren betreffende de afnemer</b>	<b>X</b>	<b>O</b>
1. Feitelijk gebruik van een goed of dienst	X, de werkgever bepaalt voor welke werknemers en in welke periode het verhuysbedrijf zijn diensten inzet.	X
2. Bestemmen van een goed of dienst voor een bepaald gebruik	X	O
3. Begunstiging	O	X
4. Verbruik/genot	X, het is mede in het belang van de werkgever dat de werknemer verhuist.	X
5. Wie geeft opdracht?	X	O
6. Wie neemt initiatief?	X	O
7. Wie sluit de overeenkomst?	X	O

In het verhuyskostenarrest wijzen de factoren die de betaling betreffen overduidelijk de werkgever als afnemer aan. De drie andere categorieën factoren doen dit niet zo overduidelijk. Echter wanneer men bedenkt dat de werkgever afspraken maakt over de inhoud en omvang van de uit te voeren werkzaamheden en ook bepaalt waar, bij wie en in welke periode het verhuysbedrijf zijn

diensten verricht, wijzen de factoren betreffende de levering of dienst en de factoren die de onderlinge relatie tussen leverancier/dienstverrichter en afnemer betreffen al snel in de richting van de werkgever. De werknemer geeft weliswaar ter plekke aanwijzingen en zal afspraken maken met het verhuisbedrijf wanneer zij exact langskomen (de werknemer zal dan in elk geval de deur moeten opendoen of ervoor zorgen dat iemand in zijn woning aanwezig is), maar dit betreft slechts de uitvoering van de diensten van het verhuisbedrijf. De werknemer is daarbij gebonden aan de afspraken die de werkgever met het verhuisbedrijf heeft gemaakt. Hij kan niet zonder toestemming van de werkgever buiten de door de werkgever en het verhuisbedrijf gemaakte afspraken treden. De factoren die de afnemer betreffen wijzen naast de werkgever ook op de werknemer als afnemer. Zoals hiervoor beschreven leidt een begunstig of verbruik als zodanig niet tot de conclusie dat sprake is van afnemerschap, in dit geval van de werknemer. De afnemer is gericht op het verkrijgen van een levering of dienst in ruil voor betaling.

In paragraaf 8.2.4.2 is een aantal uitspraken besproken waarin schade aanwezig is. Het betreft de uitspraken opgenomen in VN 1979, blz. 1456 (schade aan behang en vloerbedekking), BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren) en VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploegen). De uitkomsten van deze uitspraken zijn verschillend. Wanneer we de hiervoor genoemde factoren toepassen voor deze zaken en ze naast elkaar plaatsen, kan inzicht worden verkregen in de verschillen tussen deze zaken en waarom de uitkomst van deze zaken verschillend is.

VN 1979, blz. 1456 (schade aan behang en vloerbedekking)			BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren)		VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploegen)	
	Loodgieters- bedrijf	Geduppeerden	Aannemer	Ziekenhuis	Diepploeger	Gebroeders X
<b>Factoren betreffende de levering of dienst</b>	<b>0</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>0</b>	<b>X</b>	<b>0</b>
1. Wie krijgt de beschik- kingsmacht/beslissingsbe- voegdheid?	0	X	X, want hij gebruikt de geleverde prestatie om vervolgens zijn prestatie, de oplevering van zijn werkzaamheden te ver- richten.	0	X, hij bepaalt hoe de dienst wordt ingezet, zodat hij uitein- delijk van zijn verplichting tot herstel wordt ontheven.	0
<b>Factoren betreffende de betaling</b>	<b>X</b>	<b>0</b>	<b>X</b>	<b>0</b>	<b>X</b>	<b>0</b>
1. Feitelijke betaling	X	0	?, mogelijk betaalt het ziekenhuis de verzeke- ringsuitkering door aan de aannemer die vervolgens de factuur feitelijk betaalt.	?, het zieken- huis ontvangt een uitkering van haar ver- zekering waar- mee zij de betaling ver-	X	0



VN 1979, blz. 1456 (schade aan BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren) behang en vloerbedekking)		VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploeger)	
Loodgieters- bedrijf	Gedupeerden	Aannemer	Ziekenhuis
			richt. Mogelijk betaalt zij deze uitkering echter door aan de aannemer.
2. Ten laste van wie komen de kosten?	X	O	O, de kosten komen ten laste van de verzekering.
3. Tenaamstelling factuur	X	O	X
4. Ontvangst factuur	X	O	X
<b>Factoren betreffende de relatie tussen leverancier/dienstverrichter en afnemer</b>	<b>O</b>	<b>X</b>	<b>O</b>

VN 1979, blz. 1456 (schade aan behang en vloerbedekking)		BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren)		VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploegen)	
Loodgieters- bedrijf		Geduceerden	Aannemer	Ziekenhuis	Geduceerden X
1. Wie bepaalt de inhoud en omvang van de te verrichte prestatie?	O	X, de geduceerden zijn binnen het door het loodgietersbedrijf gegeven budget volledig vrij om te bepalen welk behang en vloerbedekking zij willen.	X, de aannemer zal in zijn hoedanigheid als aannemer met de hersteller van de vloeren overeenkomen welke prestatie hij zal verrichten.	O	X
2. Wie maakt met de leverancier afspraken over de hoogte van de te betalen vergoeding?	O, het loodgietersbedrijf spreekt alleen een budget af. Zij spreekt niet met de stoffeerder af welke prijs aan welke te leveren vloer-	X, hoewel sprake is van een tevoren tussen loodgietersbedrijf en stoffeerder afgesproken budget, kunnen de geduceerden onderhandelen over de prijzen,	X, de aannemer zal in zijn hoedanigheid als aannemer met de hersteller van de vloeren overeenkomen welke prestatie hij zal verrichten tegen welke prijs.	O	X

## Factoren afnemer

VN 1979, blz. 1456 (schade aan BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren) behang en vloerbedekking)		VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploegen)				
	Loodgieters- bedrijf	Geduceerden	Aannemer	Ziekenhuis	Diepploeger	Gebroeders X
2. Bestemmen van een goed of dienst voor een bepaald gebruik	O	X	X	O	X	O
3. Begunstiging	O	X	X	O, het ziekenhuis is pas be- gunstigde wanneer het hele project wordt opgele- verd.	X, hij wordt ont- heven van zijn verplichting.	X
4. Verbruik/genot	O	X	X	O, het ziekenhuis verbruikt de prestatie van de aanne- mer, niet rechtstreeks die van de her- steller van de vloeren.	X, hij wordt ont- heven van zijn verplichting.	X

VN 1979, blz. 1456 (schade aan behang en vloerbedekking)		BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren)		VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploeger)	
	Loodgieters- bedrijf	Gedupedeerden	Aannemer	Ziekenhuis	Gebroeders X
5. Wie geeft opdracht?	O	X, de gedupeerde geeft opdracht aan de stoffeerder bepaalde vloerbedekking en behang voor hem te bestellen en deze aan te brengen.	X, vermoedelijk is dit de aannemer in zijn hoedanigheid als aannemer.	O	O
6. Wie neemt initiatief?	X	O	X, vermoedelijk is dit de aannemer in zijn hoedanigheid als aannemer.	O	O
7. Wie sluit de overeenkomst?	X	O	X, vermoedelijk is dit de aannemer in zijn hoedanigheid als aannemer.	O	O
<b>Totaal alle factoren</b>	<b>O</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>O</b>	<b>O</b>

Van de drie genoemde zaken die schade betreffen, kan alleen in de uitspraak opgenomen in VN 1979, blz. 1456 (schade aan behang en vloerbedekking) de desbetreffende ondernemer niet als afnemer worden aangemerkt. Naar mijn mening is dit ook een terechte conclusie. De ondernemer in deze zaak doet niets anders dan het betalen van de factuur van de stoffeerder. De gedupeerden handelen verder alles zelf af met de stoffeerder. Deze situatie is vrijwel niet anders dan de situatie waarin het loodgietersbedrijf een bedrag in geld aan de gedupeerden betaalt waarmee de gedupeerden vervolgens nieuwe vloerbedekking en behang uitzoeken en laten plaatsen. Hetzelfde doet in feite de schadeveroorzakende ondernemer in het Rijkswaterstaatarrest. Hij betaalt slechts rechtstreeks de factuur van de schadehersteller in plaats van Rijkswaterstaat een schadevergoeding te verstrekken. Als het loodgietersbedrijf zelf de taak op zich had genomen om nieuwe vloerbedekking en behang aan te brengen bij de gedupeerden, zou het loodgietersbedrijf mijns inziens wel als afnemer kunnen worden aangemerkt. Zowel de factoren betreffende de onderlinge relatie tussen leverancier/dienstverrichter en afnemer als de factoren betreffende de levering of dienst en de factoren betreffende de afnemer wijzen dan mijns inziens op het loodgietersbedrijf als afnemer. Het loodgietersbedrijf maakt dan afspraken over de door de stoffeerder te leveren prestatie en de daar tegenoverstaande betaling. Hij beschikt ook over de door hem afgenomen prestatie, want hij beslist waar en bij wie de stoffeerder zijn werkzaamheden gaat verrichten en aan wie deze namens het loodgietersbedrijf goederen levert. Ook is sprake van gebruik, begunstiging en verbruik binnen het kader van de onderneming van het loodgietersbedrijf, omdat het loodgietersbedrijf de verworven goederen en diensten inzet om de door hem in het kader van de uitoefening van zijn bedrijf veroorzaakte schade te herstellen. De diepploeger in de uitspraak opgenomen in VN 1992, blz. 2102 (schade door diepploegen) zorgt er zelf voor dat de schade wordt hersteld. Daar komt nog bij dat hij door het schadeherstel zelf wordt ontheven van een verplichting en dus ook een eigen belang heeft bij het schadeherstel. Hoewel ook het loodgietersbedrijf wordt ontheven van een verplichting tot schadevergoeding wanneer zij de veroorzaakte schade zelf (laten) herstellen, is de verplichting van de diepploeger van andere aard. Het gaat om een wettelijke verplichting tot herstel van milieuschade die hij niet heeft tegenover de gebroeders X, maar tegenover de overheid en die hij in het kader van zijn bedrijf heeft veroorzaakt. Het bijzondere aan de uitspraak opgenomen in BNB 1986/93 (ondeugdelijke vloeren) is dat de schade is ontstaan voor de oplevering van het gebouw aan het ziekenhuis. Derhalve worden de diensten van de hersteller door de aannemer in het kader van zijn bedrijf gebruikt. Met behulp van deze dienst verricht hij vervolgens zijn prestatie aan het ziekenhuis. Het ziekenhuis heeft het gebruik van de prestatie die de aannemer verricht en niet direct van de prestatie die de hersteller van de vloeren verricht.

#### 8.2.4.4 *Toerekening van een prestatie aan een afnemer*

Hoewel naar mijn mening op basis van de in de vorige paragraaf besproken factoren steeds een afnemer van de prestatie kan worden aangewezen, is het voor een leverancier of dienstverrichter praktisch gezien ondoenlijk om al deze factoren tegenover elkaar te zetten. Vaak zal hij van bepaalde omstandigheden niet eens op de hoogte zijn, bijvoorbeeld of een ander uiteindelijk de kosten draagt of dat een ander uiteindelijk het gebruik/verbruik van zijn prestatie heeft. De vraag wie als afnemer kan worden aangemerkt is voor een leverancier of dienstverrichter niet alleen van belang voor de vraag aan wie hij zijn factuur moet sturen, maar kan tevens van invloed zijn op de voor de desbetreffende prestatie van toepassing zijnde btw-regels. Zo is het bijvoorbeeld voor een leverancier van goederen die zijn goederen in het kader van de levering naar een ander EU-land zendt van groot belang om te weten of zijn afnemer een persoon is die verplicht is bij de verkrijging van de goederen een intracommunautaire levering aan te geven. Voor een dienstverrichter is het van belang om te weten of zijn afnemer een belastingplichtige is of een daarmee gelijkgestelde in de zin van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). De van toepassing zijnde regels voor de plaats van dienst kunnen daarvan afhankelijk zijn.

Voor een leverancier of dienstverrichter is het het meest eenvoudige om ervan uit te gaan dat degene die zich bij hem meldt om het goed of dienst af te nemen de afnemer van de prestatie is. Mijns inziens moet dit het uitgangspunt vormen wanneer een leverancier of dienstverrichter moet bepalen wie zijn afnemer is. Bijna altijd zal degene die zich bij de leverancier of dienstverrichter meldt ook degene zijn die het goed of de dienst wil hebben om deze zelf te gebruiken/verbruiken. Uit bepaalde omstandigheden kan echter voor de leverancier of dienstverrichter duidelijk worden dat degene die zich bij hem meldt om het goed of de dienst af te nemen niet degene is die het goed of de dienst voor eigen gebruik/verbruik wil afnemen. Hierbij kan bijvoorbeeld aan de situatie in het Rijkswaterstaatarrest worden gedacht. Uit het feit dat Rijkswaterstaat zich in volle omvang bemoeit met de wijze waarop de werkzaamheden worden uitgevoerd en tevens een reparatie plaatsvindt van eigendommen van Rijkswaterstaat kan de hersteller afleiden dat Rijkswaterstaat in feite degene is voor wie zijn dienstverlening is bestemd. Met name wanneer het aan de eisen van de afnemer aangepaste goederen of diensten gaat, zal voor een leverancier of dienstverrichter vaak duidelijk zijn dat er een andere uiteindelijke belanghebbende van het goed of de dienst is. De uiteindelijke belanghebbende zal zijn eisen kenbaar willen maken aan de leverancier of dienstverrichter. Het is echter mogelijk dat de uiteindelijk belanghebbende zijn eisen slechts kenbaar maakt aan de persoon die voor hem als vertegenwoordiger optreedt en dat de leverancier of dienstverrichter in het geheel geen weet heeft dat er een andere uiteindelijke belanghebbende is. In dat geval is mijns inziens sprake van een levering of dienst aan de vertegenwoordiger en vervolgens een levering van de

vertegenwoordiger aan de uiteindelijke belanghebbende. Dit kan zijn omdat de vertegenwoordiger op eigen naam en voor eigen rekening handelt of omdat de vertegenwoordiger op eigen naam, maar voor rekening van de uiteindelijk belanghebbende handelt. In het laatste geval vindt op grond van de zogenaamde commissionairsregeling, art. 14, tweede lid, onderdeel c en art. 28 btw-richtlijn een levering respectievelijk dienst plaats van de leverancier of dienstverrichter aan de vertegenwoordiger en van de vertegenwoordiger aan de uiteindelijk belanghebbende. Handelt de vertegenwoordiger op naam en voor rekening van de uiteindelijk belanghebbende dan is de leverancier of dienstverrichter wel duidelijk dat hij te maken heeft met een andere afnemer dan degene die zich bij hem heeft gemeld. De uiteindelijk belanghebbende is dan de afnemer van de prestatie. Bij standaardproducten die niet kunnen worden aangepast aan de eisen van de afnemer, mag de leverancier of dienstverrichter er mijns inziens altijd vanuit gaan dat degene die zich bij hem meldt om de aankoop te doen de afnemer is, tenzij deze kenbaar maakt dit niet te zijn. Een werknemer kan bijvoorbeeld vragen om een btw-bon, waarmee hij kenbaar maakt dat hij een goed of dienst afneemt in naam van zijn werkgever.

Wanneer het gaat om het recht op aftrek van voorbelasting, zou de positie van de leverancier of dienstverrichter in beginsel niet in ogenschouw hoeven te worden genomen. Het gaat dan om de vraag of degene die de factuur ontvangt afnemer is, zodat hij, indien van toepassing, recht op aftrek van voorbelasting heeft. Naar mijn mening is het echter niet de bedoeling dat bij toepassing van bijvoorbeeld de regels voor de plaats van dienst een andere afnemer kan worden aangewezen dan wanneer het gaat om het recht op aftrek van voorbelasting. Juist wanneer het gaat om het recht op aftrek van voorbelasting kan de wens ontstaan om de factuur te sturen naar een bepaalde afnemer, omdat deze bijvoorbeeld een recht op aftrek heeft en degene voor wie de dienst in feite is bestemd niet. Het verdient daarom voorkeur om in geval teveel op de afnemer wordt gestuurd de gedachte dat de afnemer degene is die zich bij de leverancier of dienstverrichter meldt los te laten. Daarbij dient uiteraard wel voldoende rekening te worden gehouden met de belangen van de leverancier of dienstverrichter. Voor hem moet het redelijkerwijs mogelijk zijn om vast te stellen wie zijn afnemer is.

#### 8.2.4.5 *Toerekening van de prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting als afnemer*

Bij de toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet de dienstverrichter niet alleen vaststellen wie zijn afnemer is, maar ook voor welke vestiging van deze afnemer hij een dienst verricht. In paragraaf 7.4.2 is aan de orde gekomen hoe toerekening van een prestatie naar het oordeel van het Hof van Justitie moet plaatsvinden aan de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste



inrichting in geval van diensten die belast worden in het land waar de dienstverrichter is gevestigd. In die paragraaf is gebleken dat het aan de autoriteiten van een lidstaat waar de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting is gevestigd, is om vast te stellen of hun land het meest nuttige aanknopingspunt voor belastingheffing over de dienst in kwestie is. Het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, heeft daarbij de voorkeur. Het moet echter terugtreden als aanknopingspunt bij de zetel van bedrijfsuitoefening niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing (een ander land vormt het meest nuttige aanknopingspunt) of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Van een dergelijk bevoegdheidsconflict blijkt sprake te zijn wanneer de autoriteiten van twee lidstaten tot de conclusie komen dat hun land het meest nuttige aanknopingspunt vormt. Het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, treedt dan terug ten behoeve van het land waar de vaste inrichting is gevestigd.

Een vraag die kan worden gesteld is of toerekening van een dienst aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting van de afnemer in de ogen van het Hof van Justitie op dezelfde wijze moet plaatsvinden wanneer het gaat om diensten die zijn belast in het land waar de afnemer is gevestigd. Naar mijn mening is dit het geval. Het Hof legt namelijk in de zaken *Berkholz*<sup>70</sup> en *Faaborg-Gelting Linien*,<sup>71</sup> waarin de hiervoor genoemde toerekeningsystematiek aan de orde komt, de nadruk op het doel van art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn (vergelijkbaar met het huidige art. 45 (tekst vanaf 2010) btw-richtlijn) en het onderlinge verband tussen de in deze bepaling genoemde begrippen. Het doel van de regels voor de plaats van dienst is naar het oordeel van het Hof het rationeel afbakenen van de toepassingsgebieden van de nationale wettelijke regelingen inzake de omzetbelasting en het uniform vaststellen waar diensten fiscaal moeten worden geacht te zijn verricht. Deze doelstellingen gaan evenzeer op voor diensten waarvoor op grond van het huidige art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) de plaats van dienst wordt bepaald. Ook is er zowel in de destijds geldende bepalingen van art. 9, eerste lid en tweede lid, onderdeel e, Zesde Richtlijn als in de huidige art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) eenzelfde onderling verband tussen de gebruikte vestigingsplaatsvormen. De zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting worden op gelijk niveau genoemd, terwijl de woon- en gebruikelijke verblijfplaats pas aan de orde komen bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting.

In paragraaf 7.4.2 staat tevens beschreven dat voor de vraag of een bepaalde lidstaat een nuttig aanknopingspunt vormt de autoriteiten terug moeten naar de uitgangspunten die aan de regels voor de plaats van dienst ten grondslag

70. HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, Jur. 1985, blz. 2251 (*Berkholz*).

71. HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, VN 1996, blz. 2120 (*Faaborg-Gelting Linien*).

liggen (hoofdstuk 3). In paragraaf 7.4.3 heb ik beschreven dat het mijns inziens niet de bedoeling is dat diensten worden toegerekend aan een vestiging die niets met het verrichten van de dienst van doen heeft, toevallig omdat deze vestiging zich in het land van verbruik van de consument bevindt. In de situatie waarin het gaat om heffing in het land waar de afnemer is gevestigd, zal van een dergelijk toeval niet snel kunnen worden gesproken. Het verbruik van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting zal over het algemeen plaatsvinden daar waar die zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting is gevestigd. Situaties waarin toerekening op basis van de basisbeginselen van de plaats van dienst leidt tot aanknoping bij een vaste inrichting die niets met de afgenomen prestatie van doen heeft, zijn denkbaar als er, zoals door mij bepleit in paragraaf 8.2.2, van uit moet worden gegaan dat een passieve vestiging geen vaste inrichting is. Een voorbeeld is de volgende situatie. Een ondernemer die zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in Nederland heeft een vaste inrichting in Keulen. In Berlijn bevindt zich een onderzoekscentrum van deze ondernemer. Uitgaande van de gedachte dat een dergelijk onderzoekscentrum geen vaste inrichting vormt, moeten door dit onderzoekscentrum afgenomen diensten in principe<sup>72</sup> worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening, het centrum van de generale onderneming waarvan het onderzoekscentrum deel uitmaakt. Stel dat het onderzoekscentrum een dienst afneemt en dat op basis van de in hoofdstuk 3 genoemde uitgangspunten moet worden bepaald of heffing toekomt aan het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd (Nederland) of het land waar de vaste inrichting is gevestigd (Duitsland). Het verbruik van deze dienst vindt plaats in Duitsland. Het land van besteding kan Duitsland zijn als de dienstverrichter zich naar Duitsland begeeft om de overeenkomst voor het verrichten van de dienst te sluiten. Het neutraliteitsbeginsel speelt in deze situatie geen belangrijke rol. Ongeacht of Nederland of Duitsland het aanknopingspunt voor heffing is, geldt dit aanknopingspunt voor alle diensten die het onderzoekcentrum afneemt en maakt het dus niet uit of zij voor een lokale of buitenlandse dienstverrichter kiest. Ook de administratieve eenvoud staat niet aan heffing in Duitsland in de weg. Er is immers een btw-registratie en een daaraan gekoppelde aangifteverplichting in Duitsland. Ten slotte ligt vanuit het perspectief van rechtszekerheid de heffing in Duitsland voor de hand. De dienstverrichter heeft te maken met het personeel van het onderzoekscentrum in Berlijn en zal het correspondentieadres van dat onderzoekscentrum hebben. In zijn beleving verricht hij een prestatie aan het onderzoekscentrum in Duitsland. Hem zal niet altijd duidelijk zijn of dit een vaste inrichting is. Echter, de toevallige omstandigheid dat in deze situatie sprake is van een vaste inrichting van de Nederlandse ondernemer in Duitsland, leidt er in deze situatie toe dat heffing kan worden toegerekend aan Duitsland. Had diezelfde ondernemer een vaste inrichting in

72. Indien het onderzoekscentrum volledig ten dienste staat van de vaste inrichting in Duitsland is mijns inziens toerekening aan de vaste inrichting geboden.

Polen in plaats van in Duitsland dan zou toerekening aan Duitsland niet mogelijk zijn.

Nog los van de hiervoor besproken situatie waarin toerekening kan plaatsvinden aan een vaste inrichting die met het afnemen van de prestatie in het geheel niet van doen heeft, zijn er nog twee argumenten die pleiten voor een toerekening die aansluit bij de vraag wie de prestatie feitelijk afneemt. Een eerste argument is dat in de toerekeningsystematiek van het Hof van Justitie van een dienstverrichter wordt geëist dat hij een waardeoordeel vormt waarbij hij diverse uitgangspunten tegenover elkaar moet zetten. Daarbij moet hij de positie van zijn (potentiële) afnemer betrekken. Naar mijn mening kan dat van een dienstverrichter niet worden gevergd. Een tweede en daarmee samenhangend argument is dat het maken van een dergelijk waardeoordeel niet aansluit bij de realiteitszin van de dienstverrichter in kwestie. Afgaande op de omstandigheden waaronder hij zijn prestatie verricht, zal in zijn beleving een bepaalde vestiging als afnemer worden aangemerkt. Dat hij vervolgens moet toerekenen door een waardeoordeel te vormen en uitgangspunten tegenover elkaar te zetten, past daar niet bij. Ook de Nederlandse wetgever acht de feitelijke situatie van belang.<sup>73</sup> Als toerekening plaatsvindt op basis van de feitelijke situatie, zal wel rekening moeten worden gehouden met het feit dat het niet doelmatig kan zijn om diensten toe te rekenen aan vaste inrichtingen met een absoluut voldoende lange bestaansduur, maar die slechts weinig prestaties verrichten of aan vaste inrichtingen die zich bijvoorbeeld over het grondgebied van verscheidene landen verplaatsten (zie paragraaf 7.4.3).

Ten opzichte van de afnemerskwestie bij twee verschillende juridische entiteiten, is in juridische zin bij de toerekening van een prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting sprake van een rechtsbetrekking met één en dezelfde partij, de juridische entiteit van wie alle vestigingen deel uitmaken. Economisch bezien kan er echter wel een rechtsbetrekking bestaan met een onderdeel van de onderneming in die zin dat met bijvoorbeeld een vaste inrichting overeenstemming kan worden bereikt over de inhoud en omvang van de te leveren prestatie en de hoogte van de vergoeding, de prestatie aan de vaste inrichting als zodanig wordt geleverd en de vaste inrichting uit zijn budget de rekening betaalt. Hoewel het in concernverband mogelijk lijkt dat een andere entiteit dan voor wie de prestatie is bestemd contact heeft met de dienstverrichter, ligt dit nog veel meer voor de hand in de situatie waarin moet worden beoordeeld aan welk onderdeel van een onderneming toerekening van een dienst moet plaatsvinden. Zoals in paragraaf 7.2.2 staat beschreven is één van de bestuurstaken mijns inziens het nemen van beslissingen over het doen van grote investeringen. Een dergelijke grote investering kan in zijn geheel zijn bestemd voor een vaste inrichting, maar gelet op de taak van het bestuur

73. Kamer II, vergaderjaar 2008–2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 8.

kan de opdracht afkomstig zijn vanuit de zetel van bedrijfsuitoefening en is het mogelijk dat het bestuur heeft onderhandeld over de inhoud en omvang van de te leveren prestatie en de daarvoor te betalen prijs. De vraag die in een dergelijk geval moet worden gesteld is of de dienst dan moet worden geacht te zijn geleverd aan de zetel van bedrijfsuitoefening, omdat daarmee economisch de rechtsbetrekking bestaat of aan de vaste inrichting die het genot van de prestatie heeft. Volgens het btw-comité moet worden bepaald welke vestiging als afnemer kan worden gezien door naar een viertal omstandigheden te kijken:

1. Het contract bestaat met de vaste inrichting of de vaste inrichting staat op de opdrachtbevestiging.
2. De factuur staat op naam van de vaste inrichting en het btw-identificatienummer van de vaste inrichting wordt gebruikt.
3. De vaste inrichting betaalt voor de prestatie of draagt daarvoor uiteindelijk de kosten.
4. De geleverde diensten zijn alleen bruikbaar voor of duidelijk verbonden met de activiteiten van de afnemer in een bepaalde vaste inrichting en niet voor andere vestigingen (indien bekend bij de dienstverrichter).<sup>74</sup>

Vergelijkbare omstandigheden treffen we aan in art. 28bis voorstel voor herschikking van de btw-verordening. In deze bepaling wordt aangegeven dat in eerste instantie aan de hand van de aard en het gebruik van de dienst moet worden vastgesteld of de vaste inrichting de afnemer is van de desbetreffende dienst. Indien dit niet mogelijk is moet de dienstverrichter in het bijzonder erop letten of de vaste inrichting in het contract, op de bestelbon en door middel van het btw-identificatienummer als afnemer is aangeduid. Ook moet hij erop letten of de vaste inrichting de dienst betaalt. Indien op basis hiervan niet kan worden bepaald welke vaste inrichting de afnemer is, kan de dienstverrichter ervan uitgaan dat de dienst wordt verricht op de plaats waar de afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft.

Voor een dienstverrichter zal het eenvoudig zijn na te gaan of de vaste inrichting staat vermeld in het contract, de opdrachtbevestiging, bestelbon of factuur. Ook zal de dienstverrichter nog vast kunnen stellen wie hem betaalt. Lastiger wordt het wanneer het gaat om de vraag wie uiteindelijk de kosten draagt en wie de dienst uiteindelijk gebruikt. De dienstverrichter zal hiervan niet altijd op de hoogte zijn. Zowel het btw-comité als de Europese Commissie in het voorstel herschikking btw-verordening houden er rekening mee dat de dienstverrichter niet altijd over informatie beschikt of de dienst voor een vaste inrichting is bestemd. Het btw-comité spreekt namelijk van “indien bekend bij de dienstverrichter” wanneer het gaat om de vraag of de geleverde diensten

74. Value Added Taxation Committee, working paper 620, 2 juni 2009, taxud.d.1(2009) 132177, blz. 7.

alleen bruikbaar voor of duidelijk verbonden zijn met de activiteiten van een bepaalde vaste inrichting. In art. 28bis voorstel herschikking btw-verordening is bepaald dat in geval de dienstverrichter niet kan bepalen voor welke vaste inrichting de dienst is bestemd, hij ervan uit mag gaan dat zijn dienst is belast in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening van zijn afnemer zich bevindt.

De dienstverrichter moet volgens art. 26 en 28bis voorstel herschikking btw-verordening nagaan waar de afnemer is gevestigd. Dit zal hij doen op basis van hetgeen hij zelf waarneemt en informatie die hij van zijn afnemer ontvangt, waaronder het btw-identificatienummer dat hem bij het afnemen van de dienst wordt medegedeeld. De verantwoordelijkheid ligt bij de dienstverrichter. Hij mag niet zomaar uitgaan van wat de afnemer hem mede deelt. Hij moet deze informatie verifiëren. Als hij in eigen land btw moet betalen, wordt de btw bij hem nageheven. Naheffing kan niet plaatsvinden bij de afnemer. Als de afnemer denkt dat hij voldoende informatie heeft verstrekt, maar de dienstverrichter stuurt hem toch een factuur met daarop lokale btw, terwijl de verleggingsregeling zou moeten worden toegepast, zijn dienstverrichter en afnemer aangewezen op herstel via herziening van de factuur.<sup>75</sup> Daarnaast kan de afnemer onjuiste of onvolledige informatie verstrekken waardoor de dienstverrichter, ook als hij redelijkerwijs alles heeft gedaan om de informatie te verifiëren, geen juiste vaststelling doet over in welk land zijn dienst is belast. Mijns inziens moet bij de toerekening van diensten aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting hetgeen voor de dienstverrichter redelijkerwijs kenbaar is in acht genomen worden.

Naar mijn mening kunnen er drie categorieën diensten worden onderscheiden:

1. Diensten waarbij het de dienstverrichter duidelijk is dat de prestatie die hij levert, is bestemd voor een bepaalde vestiging.
2. Diensten waarbij het de dienstverrichter duidelijk is dat de prestatie niet (alleen) voor een bepaalde vestiging is bestemd.
3. Diensten waarbij het de dienstverrichter niet duidelijk is voor welke vestiging de prestatie is bestemd.

Voorbeelden van de eerste categorie diensten, het is de dienstverrichter duidelijk dat de prestatie die hij levert, is bestemd voor de vaste inrichting zijn:

- Een dienstverrichter levert een op maat gemaakt softwarepakket en geeft vervolgens een aantal medewerkers een cursus om met dit softwarepakket te werken.<sup>76</sup> Dit afleveren gebeurt op locatie bij de vaste inrichting. Het op maat maken gebeurt tevens naar de maatstaven die door de vaste inrichting gedreven onderneming worden geëist en de medewerkers die

75. HvJ 19 september 2000, zaak C-454/98, BNB 2002/167 (Schmeink & Strobel).

76. Uit HvJ 27 oktober 2005, zaak C-41/04, BNB 2006/115 (Levob), blijkt dat een dergelijke prestatie als dienst kwalificeert.

getraind worden zijn medewerkers van de door de vaste inrichting gedreven onderneming.

- Een btw-adviseur voert een procedure tegen een in het land van de vaste inrichting opgelegde aanslag btw die verband houdt met door de vaste inrichting verrichte activiteiten. Zijn bevindingen, de eventuele mogelijkheden om te komen tot een compromis, het doorzetten van de procedure bij hogere rechterlijke instanties en dergelijke bespreekt hij steeds met het bestuur van de onderneming waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt.

Voorbeelden van de tweede categorie diensten, het is duidelijk dat de prestatie niet (alleen) voor de vaste inrichting is bestemd, zijn:

- Een belastingadviseur geeft een advies over de gehele fiscale positie van een vennootschap. Gesteld zou kunnen worden dat deze prestatie zowel is bestemd voor de zetel van bedrijfsuitoefening als eventuele vaste inrichting(en). Het in kaart brengen van de fiscale positie van de gehele vennootschap omvat de fiscale positie van de vaste inrichting en geeft de dagelijkse leiding van de door de onderneming gedreven vaste inrichting tevens duidelijkheid over de fiscale mogelijkheden en risico's die specifiek de vaste inrichting betreffen.
- Een merchantbank verricht diensten aan een vennootschap ten behoeve van het aankopen van een nieuwe deelneming. Deze dienst moet worden geacht bestemd te zijn voor de zetel van bedrijfsuitoefening en niet voor de vaste inrichting, tenzij het de bedoeling is dat de vaste inrichting de deelneming gaat houden.

De derde categorie diensten, diensten waarbij het de dienstverrichter niet duidelijk is voor wie de prestatie is bestemd, zullen vaak meer standaarddiensten betreffen, waarbij de mate van contact met degene aan wie de prestatie wordt verricht gering is.

Naar mijn mening kan een dienst wanneer het bestuur opdracht geeft tot deze dienst en de inhoud en omvang van de te verrichte prestatie en de betaling met de dienstverrichter overeenkomt desondanks aan de vaste inrichting worden toegerekend wanneer aan twee voorwaarden is voldaan:

- Uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de prestatie voor de vaste inrichting is bestemd. Het gaat om de hiervoor als eerste categorie aangeduide diensten, de diensten waarvan het voor de dienstverrichter duidelijk is dat zij zijn bestemd voor de vaste inrichting. Er moet sprake zijn van objectief waarneembare omstandigheden, omdat de dienstverrichter aan de belastingdienst moet kunnen laten zien dat hij ervan uit mocht gaan dat de prestatie voor de vaste inrichting is bestemd.<sup>77</sup>

77. Vgl. M.E. van Hilten, a.w. 1992, blz. 224.

- De dienst wordt feitelijk aan de vaste inrichting verricht. Dit is het geval in de hiervoor besproken levering van het op maat gemaakte softwarepakket en het geven van de cursus. Dit is echter niet het geval bij het voeren van de procedure. De adviseur rapporteert steeds aan het bestuur en geeft hen adviezen over het al dan niet doorzetten van de procedure.

Er is een vijftal redenen te noemen waarom toerekening aan de vaste inrichting als aan deze twee voorwaarden is voldaan, geboden is:

1. Het is voor de dienstverrichter duidelijk dat de prestatie voor de vaste inrichting is bedoeld (eerste voorwaarde).
2. De vaste inrichting heeft het genot van de geleverde prestatie.
3. Eén onderdeel van de wederzijdse rechtsbetrekking en de belangrijkste, het verrichten van de dienst, vindt plaats aan de vaste inrichting (tweede voorwaarde).
4. Voorkomen van misbruik. Als bepalend is wie opdracht geeft tot het verrichten van de dienst, wie de inhoud van de overeenkomst bepaalt en welke naam en welk adres op de factuur staan dan zou men hiervan misbruik kunnen maken door de opdracht te laten geven door de vestiging in het land dat het meest gunstige btw-regime heeft. Dit betekent echter niet dat deze elementen niet van belang zijn. Zij kunnen mede bepalend zijn voor de indruk die de dienstverrichter krijgt over wie zijn afnemer is.
5. Het is de normaalste zaak van de wereld dat het bestuur beslissingen neemt voor de vaste inrichting. Of het geven van de opdracht voor de dienst in kwestie al dan niet normaliter tot een bestuurstaak behoort, is naar mijn mening niet relevant voor de toerekening aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. In iedere onderneming ligt de verdeling van taken tussen het bestuur en de dagelijkse leiding van de onderneming weer anders. Van de dienstverrichter kan niet worden gevergd dat hij van die verdeling op de hoogte is. Hij mag uitgaan van de voor hem objectief waarneembare omstandigheden.

Het bovenstaande kan schematisch als volgt worden weergegeven:

	<b>De dienst wordt feitelijk aan de vaste inrichting verricht</b>	<b>De dienst wordt feitelijk aan de zetel van bedrijfsuitoefening verricht</b>
<b>Uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de dienst is bestemd voor de vaste inrichting (categorie 1)</b>	Dienst belast in het land waar de vaste inrichting is gevestigd. <i>Voorbeeld:</i> een op maat gemaakt softwarepakket dat is aangepast naar de eisen van de door de vaste inrichting gedreven onderneming dat op locatie bij de vaste inrichting wordt afgeleverd, terwijl de medewerkers van de vaste inrichting worden getraind om met het pakket te werken.	Dienst belast in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. <i>Voorbeeld:</i> Een belastingadviseur voert een procedure over een in verband met de activiteiten van de vaste inrichting opgelegde aanslag en rapporteert steeds aan het bestuur.
<b>Uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de dienst niet (alleen) is bestemd voor de vaste inrichting (categorie 2) of uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt niet voor wie de dienst is bestemd (categorie 3)</b>	Belast in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. <i>Voorbeeld:</i> de hiervoor genoemde diensten waarbij het contact met de afnemer zo gering is dat voor de dienstverrichter niet duidelijk is voor wie zijn dienst is bestemd.	Belast in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. <i>Voorbeeld:</i> een belastingadviseur brengt de gehele fiscale positie van de vennootschap in beeld en rapporteert aan het bestuur.

Als relevante omstandigheden om te bepalen of een dienst aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting moet worden toegerekend kunnen een aantal omstandigheden worden genoemd. Deze omstandigheden zijn vergelijkbaar met de in paragraaf 8.2.4.3 genoemde omstandigheden die relevant zijn voor het bepalen wie afnemer is:

1. Wie binnen de ondernemer is contactpersoon voor de dienstverrichter. Dit gaat zowel om de vraag wie contactpersoon is voor het aangaan van de opdracht, wie namens de ondernemer de overeenkomst tekent, de inhoud van de verbintenissen bepaalt en wie de onderhandelingen met de dienstverrichter



voert als om de vraag met wie tijdens de uitvoering van de verbintenis terugkoppeling plaatsvindt. Zoals hiervoor beschreven kan uit die laatste omstandigheid (de terugkoppeling), ook als het bestuur opdracht geeft aan de dienstverrichter en de inhoud van de verbintenis bepaalt, worden afgeleid dat de prestatie voor de vaste inrichting is bestemd en feitelijk aan de vaste inrichting wordt verricht. De vraag wie de contactpersoon is in de fase van het aangaan van de opdracht, het onderhandelen daarover en het bepalen van de inhoud van de verbintenis geeft een indicatie voor wie de opdracht heeft gegeven. In eerste instantie is dit het aanknopingspunt voor toerekening van de prestatie. Pas als aan de twee hiervoor genoemde voorwaarden is voldaan, kan toerekening aan een andere inrichting plaatsvinden.

2. De aard van de prestatie. Afhankelijk van de aard van een prestatie zal voor een dienstverrichter in meer of juist in mindere mate duidelijk zijn voor wie de prestatie is bestemd. Als het gaat om een omvangrijke dienst waarbij veel contact met de klant moet worden onderhouden, zal het voor een dienstverrichter makkelijker zijn vast te stellen voor wie zijn dienst is bedoeld dan in de situatie waarin de dienstverrichter een geringe dienst verricht die gering contact met de klant met zich brengt.
3. De vraag of het geven van opdracht tot het verrichten van de dienst als een bestuurstaak kan worden beschouwd. Zoals hierboven beschreven zal dit in de meeste gevallen geen doorslaggevende omstandigheid mogen zijn. De verdeling van taken binnen een vennootschap kan per vennootschap zeer verschillend zijn. Het kan met andere objectief waarneembare omstandigheden de dienstverrichter echter wel sterken in zijn standpunt over de toerekening van een prestatie.
4. Wie de beschikking krijgt over de prestatie en hoe deze feitelijk wordt gebruikt.
5. De feitelijke betaling. De dienstverrichter zal aan de hand van de bankrekening die wordt gebruikt een aanwijzing kunnen krijgen over voor wie de dienst is bestemd.
6. Ten laste van welke vestiging de kosten van de dienst komen. Het kan bijvoorbeeld zo zijn dat via de Nederlandse bankrekening van de zetel van bedrijfsuitoefening een dienstverrichter wordt betaald, waarbij de vaste inrichting voor wie de dienst is bestemd vervolgens voor het bedrag van de afgenomen dienst in zijn budget wordt gekort. Voor de dienstverrichter zal dit echter vaker niet dan wel duidelijk zijn. Hij mag naar mijn mening op de objectief waarneembare omstandigheid van de feitelijke betaling afgaan. Dit betekent echter niet dat de vestiging die betaalt automatisch als de vestiging voor wie de dienst is bestemd moet worden beschouwd. Uit andere objectief waarneembare omstandigheden kan het tegendeel blijken.
7. De vraag wiens naam in de gesloten overeenkomst staat vermeld als vertegenwoordiger van de ondernemer.

Indien zowel het bestuur, dat opdracht geeft voor het verrichten van de dienst als de vaste inrichting voor wie de dienst is bestemd in een ander land zijn gevestigd dan de dienstverrichter, zal de afnemer door toepassing van de verleggingsregeling de btw moeten voldoen. Dat betekent mijns inziens dat ook de afnemer moet vaststellen in welk land de afgenomen dienst belast is.<sup>78</sup> Voor de afnemer zal het over het algemeen duidelijk zijn voor welke vestiging de dienst is bestemd. Aan de hiervoor genoemde twee eisen hoeft dan niet voldaan te zijn, wil een dienst worden toegerekend aan een andere vestiging dan de vestiging die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst. Dat de dienstverrichter eventueel het btw-identificatienummer van het land van de vestiging die opdracht heeft gegeven voor het verrichten van de dienst op zijn factuur en in zijn opgaaf van intracommunautaire prestaties vermeldt, verandert dit mijns inziens niet (zie voor een nadere beschouwing paragraaf 9.2.7). Het zal de afnemer echter wel duidelijk moeten zijn wanneer hij een dienst aan de ene en wanneer aan de andere vestiging moet toerekenen in verband met zijn verplichtingen jegens de belastingautoriteiten. Het gebruik dat van de dienst wordt gemaakt, is hierbij mijns inziens doorslaggevend. Daar waar het grootste deel van de dienst wordt gebruikt, vindt heffing plaats. Slechts op die manier wordt misbruik voorkomen. Anders zou een ondernemer bijvoorbeeld kunstmatig een klein deel van de kosten bij de vestiging die opdracht heeft gegeven kunnen laten drukken. Voor de mate van gebruik is bepalend in welke mate de kosten worden opgenomen in de commerciële boekhouding van elk van de vestigingen. Daarmee kan de ondernemer zowel in het land waar de vestiging zich bevindt die opdracht heeft gegeven voor het verrichten van de dienst als het land waar de vestiging zich bevindt voor wie de dienst is bestemd aan de belastingdienst aantonen in welk van de twee landen de dienst is belast. Indien de kosten voor precies de helft in de boekhouding van beide vestigingen terecht komen, kan heffing worden toegewezen aan het land waar de vestiging zich bevindt die opdracht heeft gegeven voor het verrichten van de dienst.

In het voorgaande is steeds gesproken over de toerekening van een prestatie aan een vaste inrichting, terwijl het bestuur van de vennootschap opdracht geeft tot de prestatie en de inhoud en omvang van de te leveren prestatie en de daar tegenover staande vergoeding bepaalt. Het is echter mogelijk dat een

78. Voor de dienstverrichter kan het in verband met andere regelingen dan de toepassing van de regels voor de plaats van dienst nog van belang zijn vast te stellen voor welke vestiging hij zijn dienst verricht. Bijvoorbeeld indien de dienstverrichter een financiële dienst verricht en één van de vestigingen zich buiten de EU bevindt. Indien de dienst kan worden toegerekend aan de vestiging buiten de EU, bestaat voor de dienstverrichter voor deze transactie recht op aftrek van voorbelasting, art. 15, tweede lid, Wet OB 1968.

vaste inrichting opdracht geeft tot een prestatie die voor de zetel van bedrijfsuitoefening is bestemd. In dit verband zijn twee situaties denkbaar. De eerste is dat het bestuur voor een dienst een dienstverrichter in het land waar de vaste inrichting is gevestigd, wil inschakelen. In verband met de lokale aanwezigheid van personeel van die vaste inrichting wordt de vaste inrichting ingeschakeld om opdracht te geven voor de te verrichten dienst en met de dienstverrichter te onderhandelen over de inhoud van het contract. Dit zal de vaste inrichting echter steeds doen namens en in overleg met het bestuur. De vraag is of dit de dienstverrichter altijd duidelijk is. Als hem dit uit objectief waarneembare omstandigheden duidelijk is en de dienst feitelijk wordt verricht aan de zetel van bedrijfsuitoefening dan is toerekening van de dienst aan de zetel van bedrijfsuitoefening geboden. Een andere mogelijkheid is dat men de vaste inrichting opdracht laat geven, omdat men dan gebruik kan maken van een gunstiger btw-regime in het land van de vaste inrichting. Ook voor deze situatie geldt naar mijn mening dat wanneer voor de dienstverrichter duidelijk is dat hij zijn prestatie levert aan de zetel van bedrijfsuitoefening en hij de prestatie feitelijk aan de zetel van bedrijfsuitoefening verricht, toerekening aan de zetel van bedrijfsuitoefening moet plaatsvinden. Is niet aan deze voorwaarden voldaan dan gaat de rechtszekerheid van de dienstverrichter mijns inziens toch boven de voorkoming van misbruik. Dat is niet het geval als de dienstverrichter in een ander land is gevestigd dan de vestiging die de opdracht heeft gegeven (in dit geval de vaste inrichting) en de vestiging voor wie de dienst is bestemd (in dit geval de zetel van bedrijfsuitoefening). De afnemer kan dan, zoals hiervoor aangegeven, vaststellen in welk land de dienst is belast. De rechtszekerheid voor de dienstverrichter speelt dan niet.

Ten slotte is het mogelijk dat de vraag aan de orde komt of een dienst aan de ene of andere vaste inrichting moet worden toegerekend. Daarbij gelden naar mijn mening dezelfde aanknopingspunten en voorwaarden als voor de vraag of toerekening moet plaatsvinden aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting.

### 8.3 De niet-belastingplichtige afnemer

#### 8.3.1 Inleiding

Bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is de vestigingsplaats van de afnemer eveneens van belang. De afnemer is bij deze bepalingen echter een niet-belastingplichtige. Art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bepaalt dat langs elektronisch weg verrichte diensten zijn belast in het land waar de niet-belastingplichtige afnemer is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft als de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Unie heeft gevestigd of daar over een vaste inrichting beschikt van waaruit de dienst

wordt verricht of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Unie heeft. Met ingang van 1 januari 2015 zal deze regeling ook gelden voor diensten verricht door binnen de Europese Unie gevestigde dienstverrichters. De regeling zal vanaf die datum ook gelden voor telecommunicatiediensten en radio- en televisieomroepdiensten. Art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bepaalt dat de in deze bepaling genoemde diensten belast zijn in het land van de niet-belastingplichtige afnemer wanneer hij buiten de Unie is gevestigd of zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats buiten de Unie heeft. Wat direct op valt is dat de vier vestigingsplaatsvormen – zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats – niet afzonderlijk worden genoemd. Er wordt gesproken van ‘is gevestigd’ en ‘zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats’. Dit doet de vraag rijzen welke vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen gelden. In paragraaf 8.3.2 zal daarom allereerst worden ingegaan op deze vraag. Vervolgens zal aan de hand van de conclusie uit deze paragraaf worden ingegaan op de relevante vestigingsplaatsvormen. Dat zijn in elk geval een hoofdvestiging, die al dan niet moet worden aangeduid als zetel van bedrijfsuitoefening (paragraaf 8.3.4) en de woon- of gebruikelijke verblijfplaats (paragraaf 8.3.3). Grote afwezigheid in art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting. Het lijkt erop dat een niet-belastingplichtige dus geen secundaire vestiging kan hebben in de vorm van een vaste inrichting waaraan prestaties kunnen worden toegerekend. In paragraaf 8.3.5 zal aandacht worden besteed aan de vraag of dat inderdaad het geval zou moeten zijn. Naast art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is de vestigingsplaats van de niet-belastingplichtige afnemer eveneens van belang bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) stelt een niet-belastingplichtige rechtspersoon die voor de btw is geïdentificeerd gelijk met een belastingplichtige voor toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Aangenomen moet worden dat de invulling van de vestigingsplaatsvormen niet anders is voor een voor de btw geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon dan voor een niet voor de btw geïdentificeerde niet-belastingplichtige rechtspersoon.

### 8.3.2 De betekenis van de vier vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen

Art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) die alleen gelden voor niet-belastingplichtigen noemen de vestigingsplaatsvormen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting niet afzonderlijk. In plaats daarvan wordt gesproken van ‘is gevestigd’. Dit zou kunnen betekenen dat een niet-belastingplichtige geen zetel van bedrijfsuitoefening en geen vaste inrichting kan hebben. Taalkundig valt daar ook wat voor te zeggen. Aangezien een niet-belastingplichtige geen bedrijfsuitoefening heeft, kan hij ook geen zetel van *bedrijfsuitoefening* hebben. De woon- en gebruikelijke verblijfplaats worden wel genoemd. Deze

vestigingsplaatsvormen worden echter geplaatst naast de woorden 'is gevestigd'. Hieruit volgt dat het gaat om gelijkwaardige vestigingsplaatsvormen. De woon- en gebruikelijke verblijfplaats komen dus niet pas aan bod wanneer niet kan worden vastgesteld waar de niet-belastingplichtige is gevestigd. Het gebruik van de vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats naast de woorden 'is gevestigd' zou erop kunnen duiden dat de woorden 'is gevestigd' gelden voor rechtspersonen en de vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats alleen voor natuurlijk personen.<sup>79</sup> Ook samenwerkingsverbanden kunnen een niet-belastingplichtige afnemer zijn. Voorwaarde daarvoor is dat zij zich als samenwerking naar buiten toe presenteren met een gezamenlijke doelstelling,<sup>80</sup> bijvoorbeeld het verrichten van prestaties om niet.

Natuurlijk personen die niet belastingplichtig zijn, zijn over het algemeen consumenten die voor eigen gebruik diensten aanschaffen.<sup>81</sup> Aangenomen moet worden dat de communautaire wetgever in de art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vooral deze groep op het oog heeft. Met de vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats wordt mijns inziens daarom bedoeld op deze groep voor wie de woon- of gebruikelijke verblijfplaats het hoofdaanknopingspunt en enige aanknopingspunt geacht moet worden te zijn bij toepassing van art. 58 en 59 btw-richtlijn.

Bij rechtspersonen kan de door het Hof van Justitie gegeven uitleg in de zaak Planzer Luxembourg<sup>82</sup> aan de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening op dezelfde wijze worden toegepast voor niet-belastingplichtige rechtspersonen.<sup>83</sup> Hetzelfde geldt voor niet-belastingplichtige samenwerkingsverbanden. Het gaat naar het oordeel van het Hof om de plaats waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding van de *vennootschap* worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Het gaat niet om de plaats waar de algemene leiding en het centrale bestuur van de door de vennootschap gedreven onderneming wordt uitgeoefend. Gesteld zou kunnen worden dat met 'is gevestigd' wordt bedoeld op de plaats waar de voornaamste beslissingen van algemene leiding van een rechtspersoon worden genomen en de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend, maar dat, nu wordt gesproken

79. Het btw-comité gaat uit van de gedachte dat de woon- en gebruikelijke verblijfplaats alleen geldt voor natuurlijk personen, Value Added Tax Committee, working paper 619, 11 mei 009, taxud.d.1(2009)108658, blz. 8.

80. Twee personen die gezamenlijk een goed, bijvoorbeeld een auto aanschaffen om deze vervolgens beurtelings privé te gebruiken kunnen niet als een dergelijk samenwerkingsverband worden gezien.

81. Een natuurlijk persoon kan net als een rechtspersoon of samenwerkingsverband ook prestaties om niet verrichten.

82. HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

83. Aldus ook A.J. van Doesum, H.W.M. van Kesteren, G.J. van Norden en I.H.T. Reiniers, De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008, blz. 279 e.v.

van 'is gevestigd', een niet-belastingplichtige rechtspersoon geen vaste inrichting kan hebben. Het woord 'gevestigd' zonder dat dit wordt uitgesplitst in vestigingsplaatsvormen, vinden we niet alleen terug in art. 58 en 59 btw-richtlijn, maar op diverse andere plaatsen in de btw-richtlijn, zoals bij de fiscale eenheid, art. 11 btw-richtlijn en de verleggingsregeling, art. 196 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Bijvoorbeeld bij toepassing van deze verleggingsregeling moet ervan uit worden gegaan dat met 'gevestigd' ook de vaste inrichting wordt bedoeld. Art. 196 btw-richtlijn bepaalt dat de btw is verschuldigd door de afnemer wanneer de dienstverrichter niet in het land van de afnemer is gevestigd. Indien met de 'gevestigd' in die bepaling niet wordt bedoeld op de vaste inrichting dan kan de heffing worden verlegd in de volgende situatie. Een in Nederland gevestigde vaste inrichting van een ondernemer met zijn zetel van bedrijfsuitoefening in België verricht een dienst aan een ondernemer die zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland heeft. De dienst wordt ten behoeve van deze Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening verricht. Deze dienst is op grond van art. 44 btw-richtlijn belast in Nederland. Omdat de dienstverrichter zijn zetel van bedrijfsuitoefening niet in Nederland heeft gevestigd, kan de verleggingsregeling worden toegepast. In deze situatie bestaat geen noodzaak tot verlegging van de btw. Van de vaste inrichting in Nederland mag worden geëist dat zij btw berekent en voldoet aan de Nederlandse belastingdienst. Ook uit art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) volgt dat de term 'is gevestigd' mede de vaste inrichting omvat. Deze regeling geldt bij toepassing van de verleggingsregeling alleen voor de vaste inrichting (zie paragraaf 4.2.6). Indien 'is gevestigd' de vaste inrichting niet omvat, zou art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) overbodig zijn. Het feit dat in art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) wordt gesproken van 'is gevestigd' kan mijns inziens dus niet automatisch worden geacht met zich te brengen dat een niet-belastingplichtige geen vaste inrichting kan hebben of dat met deze woorden niet wordt bedoeld op de zetel van bedrijfsuitoefening.

Wanneer we kijken naar de vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon dan verdient het ten slotte opmerking dat deze rechtspersonen, wanneer zij een btw-identificatienummer hebben, worden behandeld als belastingplichtige voor de toepassing van de regels voor de plaats van dienst op grond van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Diensten aan deze niet-belastingplichtigen zijn op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in het land waar de niet-belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft. Omdat deze bepaling hoofdzakelijk voor belastingplichtigen is geschreven, kan hieruit naar mijn mening niet worden afgeleid dat een niet-belastingplichtige rechtspersoon een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting kan hebben. Mijns inziens moet echter wel worden aangenomen dat bij een niet-belastingplichtige rechtspersoon bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geen andere invulling aan de vestigingsplaats moet worden gegeven dan bij toepassing van deze bepaling bij belastingplichtigen. Dit leidt tot een onderzoeksplicht voor de

dienstverrichter of zijn afnemer belastingplichtige is of niet, terwijl men die met de gelijkstelling van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) juist heeft willen voorkomen. De vestigingsplaats voor niet-belastingplichtige rechtspersonen met en zonder btw-identificatienummer dient mijns inziens hetzelfde te zijn.

Omdat de grootste groep niet-belastingplichtigen bestaat uit consumenten zal allereerst worden ingegaan op de woon- en gebruikelijke verblijfplaats van deze consumenten in paragraaf 8.3.3. Omdat uit art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) slechts blijkt dat een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband in elk geval een primaire vestigingsplaats heeft zal in paragraaf 8.3.4 worden onderzocht hoe moet worden vastgesteld waar een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband is gevestigd. Daarbij wordt niet expliciet gesproken over zetel van bedrijfsuitoefening omdat niet duidelijk is of een niet-belastingplichtige een zetel van bedrijfsuitoefening kan hebben. In paragraaf 8.3.5 wordt daarna bezien of het wenselijk is om een secundaire vestiging van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband in de vorm van een vaste inrichting aan te nemen.

### 8.3.3 *De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een consument*

Volgens art. 16 voorstel herschikking btw-verordening is de woonplaats van een natuurlijk persoon (belastingplichtig of niet) het adres van de natuurlijk persoon dat is opgenomen in het bevolkingsregister of een soortgelijk register. Bij gebreke van een dergelijk register is de woonplaats het adres dat is mede gedeeld aan de belastingautoriteiten, tenzij er bewijs voorhanden is dat het meegedeelde adres niet met de werkelijkheid overeenstemt. De gebruikelijke verblijfplaats is de plaats waar de natuurlijke persoon (belastingplichtig of niet) op het tijdstip waarop de dienst wordt verricht, gewoonlijk verblijft vanwege persoonlijke en beroepsmatige bindingen. Wanneer de persoon geen beroepsmatige bindingen heeft, wordt zijn gebruikelijke verblijfplaats bepaald aan de hand van zijn persoonlijke bindingen. Als de professionele banden bestaan met een ander land dan het land waarmee persoonlijke banden bestaan dan wordt gekeken naar de persoonlijke banden, art. 17 voorstel herschikking btw-verordening.<sup>84</sup> De reden dat in het voorstel herschikking btw-verordening bij de woonplaats wordt verwezen naar het adres dat is opgenomen in het bevolkingsregister of een soortgelijk register houdt mijns inziens verband met het in de Engelse taalversie gebruikte 'permanent address'. Met woonplaats wordt naar spraakgebruik bedoeld op de plaats waar iemand feitelijk woont. De gebruikelijke verblijfplaats is dan de plaats waar iemand die geen woonplaats

84. Vgl. het standpunt van het btw-comité in Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 8-10.

heeft normaal gesproken verblijft.<sup>85</sup> Omdat er geen rangorde is tussen de vestigingsplaatsvormen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats levert de door de Europese Commissie gegeven uitleg in het voorstel herschikking btw-verordening mijns inziens geen ander resultaat op dan wanneer de uitleg naar spraakgebruik wordt gevolgd. Het btw-comité stelt dat in de keuze tussen woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats voorrang moet worden gegeven aan de plaats die heffing in het land van verbruik het beste verzekert.<sup>86</sup>

In paragraaf 3.3.3.4 is geconstateerd dat de woonplaats van de consument een goed aanknopingspunt is om heffing in het land van verbruik en het land van besteding te bereiken. Om te bereiken dat heffing plaatsvindt in het land van verbruik en besteding zal gezocht moeten worden naar de plaats waar het persoonlijke leven van de consument zich afspeelt (paragraaf 3.3.4). Op die plaats moet hij worden geacht het merendeel van zijn verbruik te hebben en de meeste bestedingen te doen. Het btw-comité spreekt van de plaats waar een persoon permanent het centrum van zijn belangen heeft.<sup>87</sup> De plaats waar de consument arbeid in loondienst verricht is geen geschikt aanknopingspunt. Het voornaamste deel van de consumptie vindt niet plaats daar waar de consument werkt. Mijns inziens dient daarom in beginsel alleen naar persoonlijke banden gekeken te worden.<sup>88</sup> Professionele banden kunnen pas worden meegenomen indien op basis van de persoonlijke banden geen woon- of gebruikelijke verblijfplaats kan worden vastgesteld. De plaats waar iemand is ingeschreven bij het bevolkingsregister mag mijns inziens worden meegenomen als relevante persoonlijke band. Het mag echter niet doorslaggevend zijn. Het is van belang heffing toe te wijzen aan het land waar het persoonlijke leven van de consument zich afspeelt.

Om te bepalen waar een natuurlijk persoon zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, noemt het btw-comité een aantal belangrijke factoren, te weten:

- Het feitelijk aanwezig zijn van de desbetreffende persoon en zijn gezinsleden.
- Het beschikbaar hebben van accommodatie.
- De plaats waar de kinderen naar school gaan.
- De plaats waar de desbetreffende persoon zijn zaken regelt.
- De plaats waar eigendommen zich bevinden.
- Administratieve banden met de overheid.

Dit alles geldt, vrij vertaald, voor zover deze factoren de bedoeling van de persoon tot uitdrukking brengen dat hij met deze plaats een duurzame band

85. Vgl. het in paragraaf 6.2.2 besproken civiele recht.

86. Value Added Taxation Committee, working paper 620, taxud.d.1(2009)132177, blz. 8.

87. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 9.

88. Value Added Taxation Committee, working paper 620, reeds aangehaald, blz. 10.



heeft die blijkt uit zijn manier van leven en de ontwikkeling van sociale en beroepsmatige banden.<sup>89</sup> De invulling die het btw-comité geeft aan de woonplaats lijkt afkomstig uit de regeling voor tijdelijke invoer van vervoermiddelen,<sup>90</sup> de jurisprudentie van het Hof van Justitie daarover<sup>91</sup> en rechtspraak op andere gebieden van gemeenschapsrecht waarnaar in die jurisprudentie wordt verwezen (zie voor een nadere beschouwing paragraaf 4.2.6). Uit die jurisprudentie volgt, naast hetgeen hiervoor is besproken over de opvatting van het btw-comité, dat ook de duur van de bindingen in aanmerking moet worden genomen.

Naast de door het btw-comité genoemde factoren kan worden gedacht aan de factoren die kunnen worden ontleend aan de directe belastingen (paragraaf 6.4.2). Ook kan worden gedacht aan de omstandigheden zoals die in het civiele recht worden gehanteerd en die besproken zijn in paragraaf 6.2.2. In het civiele recht maakt het echter verschil of men in de ene of andere gemeente woont. In de directe belastingen is het net als in de omzetbelasting slechts van belang in welk land iemand woont. De in de directe belastingen gehanteerde criteria zijn mijns inziens daarom meer geschikt om de woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een natuurlijk persoon/niet-belastingplichtige in te vullen. Deze criteria zijn:

- Het beschikken over een woning.<sup>92</sup>
- De plaats waar het gezin verblijft.<sup>93</sup>
- De (voorgenomen) duur van het verblijf in een ander land en de aard (hotelkamer of woning) van dit verblijf.<sup>94</sup>
- Het beschikken over eigendommen, zoals meubilair of auto's.<sup>95</sup>
- Het hebben van een telefoonaansluiting.<sup>96</sup>
- Het aanhouden van bankrekeningen.<sup>97</sup>

89. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 9.

90. Richtlijn 83/182/EEG van 28 maart 1983 betreffende de belastingvrijstellingen bij de tijdelijke invoer van bepaalde vervoermiddelen binnen de Gemeenschap, PbEG 1983, L 105, blz. 59 e.v.

91. HvJ 23 april 1991, zaak C-297/89, Jur. 1991, blz. I-1943 (Ryborg), HvJ 12 juli 2001, zaak C-262/99, Jur. 2001, blz. I-5547 (Louloukadis), HvJ 26 april 2007, zaak C-392/05, VN 2007/22.18 (Alevizos) en HvJ 7 juli 2007, zaak C-156/04, VN 2007/31.29 (Commissie/Griekenland).

92. Zie bijvoorbeeld HR 14 maart 1979, nr. 19 112, BNB 1979/116 en HR 15 december 1993, nr. 29 296, FED 1994/72.

93. Hof Arnhem 22 maart 1983, nr. 1294/1980, VN 1984, blz. 1635.

94. Zie bijvoorbeeld HR 13 maart 1974, nr. 17 273, BNB 1975/28 en HR 9 juni 1976, nr. 17 273, BNB 1975/28.

95. Zie bijvoorbeeld HR 13 maart 1974, nr. 17 273, reeds aangehaald, HR 4 juni 1969, nr. 16 137, BNB 1969/213, HR 2 november 1994, nr. 29 128, FED 1995/44 en Hof Den Haag 2 november 2004, nr. 02/0946, VN 2005/8.1.6.

96. Zie bijvoorbeeld HR 13 maart 1974, reeds aangehaald en Hof Den Haag 2 november 2004, reeds aangehaald.

97. Zie bijvoorbeeld HR 15 december 1993, nr. 29 296, FED 1994/72, HR 2 november 1994, reeds aangehaald, HR 3 januari 2001, nr. 35 907, BNB 2001/91 en Hof Amsterdam 20 juni 2003, nr. 02/3356, VN 2003/52.9.

- Het hebben van een (tijdelijke) verblijfsvergunning in een ander land.<sup>98</sup>
- Het aantal dagen of weken feitelijk verblijf in het buitenland.<sup>99</sup>
- Het in- en uitschrijven bij het bevolkingsregister van belastingplichtige en/of echtgenote en kinderen.<sup>100</sup>
- Het aanhouden van de huis- en tandarts en/of ziektekostenverzekering.<sup>101</sup>
- Het hebben van sociale banden.<sup>102</sup>

Daarbij dient bedacht te worden dat het begrip woonplaats in de btw een communautair begrip is dat zijn eigen invulling kent. Over het algemeen zullen de woonplaats van een natuurlijk persoon voor de inkomstenbelasting en de omzetbelasting samenvallen.

Een natuurlijk persoon kan mijns inziens een tweede woonplaats hebben, bijvoorbeeld op de plaats waar hij een vakantiewoning heeft en gedurende het jaar enkele dagen verblijft, wanneer het gaat om prestaties die door de natuurlijk persoon worden afgenomen in deze plaats en die ook in dat land belast zijn, bijvoorbeeld schilderwerk voor zijn vakantiewoning.<sup>103</sup> Een dergelijke benadering is in overeenstemming met de gedachte dat heffing moet plaatsvinden in het land van verbruik en land van besteding. Tevens hoeft de dienstverrichter niet na te gaan of hij te maken heeft met een tweede of eerste woonplaats. In de praktijk zal dat voor hem moeilijk vast te stellen zijn.

Een consument kan mijns inziens geen woon- of gebruikelijke verblijfplaats hebben. Dergelijke personen zullen wel ergens ingeschreven staan, maar het enkel ingeschreven staan in het bevolkingsregister van een bepaald land brengt niet met zich dat dit het land van verbruik en het land van besteding is. Het gaat mijns inziens te ver om btw-heffing zomaar toe te wijzen aan het land waar alleen een dergelijk formeel aanknopingspunt is. Voor diensten die vallen onder art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is het mijns inziens aanvaardbaar om gebruik te maken van de regeling van art. 59bis, onderdeel b, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) hoewel de situatie dat er geen woon- of gebruikelijke verblijfplaats is naar de letterlijke tekst niet onder deze bepaling vallen. De diensten zijn namelijk bij het ontbreken van een woon- en gebruikelijke verblijfplaats nergens belast en niet belast buiten de Europese Unie, wat art. 59bis, onderdeel b, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) als voorwaarde stelt.

98. HR 14 maart 1979, reeds aangehaald.

99. Zie bijvoorbeeld HR 14 maart 1979, reeds aangehaald en Hof Amsterdam 21 augustus 2003, nr. 01/4226, VN 2004/7.4.

100. Zie bijvoorbeeld Hof Arnhem 21 juli 1983, nr. 2624/1981, VN 1985, blz. 752 en Hof Amsterdam 20 juni 2003, nr. 02/3356, VN 2003/52.9.

101. HR 2 november 2004, reeds aangehaald en Hof Arnhem 18 februari 2005, nr. 03/1379, VN 2005/29.1.2.

102. HR 3 januari 2001, nr. 35 907, BNB 2001/91, Hof Amsterdam 3 april 2001, nr. 99/3210, VN 2001/57.5 en Hof Den Haag 2 november 2004, reeds aangehaald.

103. Value Added Taxation Committee, working paper 620, reeds aangehaald, blz. 10 en 11.

Heffing over de diensten van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kan dan plaatsvinden in het land waar het werkelijke gebruik en werkelijke exploitatie van de dienst plaatsvindt.

#### **8.3.4    *De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband***

Zoals in paragraaf 8.3.2 beschreven moet worden aangenomen dat de vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband geen andere is dan die van een belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband. De uitleg die het Hof van Justitie in de zaak Planzer Luxembourg geeft aan het begrip zetel van bedrijfsuitoefening kan worden toegepast voor niet-belastingplichtige rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. Voor de wijze waarop moet worden bepaald waar een rechtspersoon of samenwerkingsverband (al dan niet belastingplichtig voor de btw) zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd zij verwezen naar de paragrafen 7.2.2 en 7.2.3 respectievelijk 7.2.4.

Niet-belastingplichtigen zullen mijns inziens alleen diensten afnemen wanneer zij een bepaalde activiteit uitoefenen. Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan organisaties die prestaties om niet verrichten, houdstermaatschappijen die niet als belastingplichtige kwalificeren omdat een vergoeding ontbreekt en publiek-rechtelijke lichamen. Omdat uit de zaak Planzer Luxembourg en art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) blijkt dat de plaats waar de onderneming wordt gedreven niet van belang is om vast te stellen waar een belastingplichtige zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft (paragraaf 7.2.2.), is de plaats waar de niet-belastingplichtige zijn activiteiten uitoefent niet van belang om vast te stellen waar de niet-belastingplichtige zijn primaire vestigingsplaats heeft. Ik spreek hier van primaire vestigingsplaats, omdat niet duidelijk is of bij een niet-belastingplichtige ook kan worden gesproken van een zetel van bedrijfsuitoefening (paragraaf 8.3.2). Hetzelfde geldt voor belastingplichtigen die een niet-ondernemersdeel hebben. De plaats waar de niet-ondernemersactiviteiten worden uitgevoerd is niet van belang om vast te stellen waar deze persoon zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Een uitzondering geldt, zoals beschreven in paragraaf 7.2.3, voor het door een houdstermaatschappij voeren van concernbeleid en het aan- en verkopen en houden van deelnemingen.

#### **8.3.5    *Vaste inrichting van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband?***

Zoals besproken in paragraaf 8.3.2 is niet duidelijk of een niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband een vaste inrichting kan hebben. Als de primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband de plaats is waar de voornaamste beslissingen van

algemene leiding van de rechtspersoon/het samenwerkingsverband worden genomen en de plaats waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend, is de plaats waar hij zijn activiteiten ontplooit mogelijk als vaste inrichting te beschouwen. Aangenomen moet worden dat niet-belastingplichtige rechtspersonen en samenwerkingsverbanden bepaalde activiteiten ontplooiën waar zij de ingekochte diensten voor gebruiken. Daarnaast is het mogelijk dat een niet-belastingplichtig rechtspersoon of samenwerkingsverband beschikt over een vestiging die slechts voorbereidende of ondersteunende werkzaamheden verricht. Ook in die situatie kan de vraag worden gesteld of die vestiging als vaste inrichting kan worden aangemerkt.

Het baatbeginsel pleit ervoor een vaste inrichting van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband aan te nemen. Door de aanwezigheid van de niet-belastingplichtige op het grondgebied van een land wordt van de overheidsvoorzieningen van dat land gebruik gemaakt en mag van de niet-belastingplichtige worden verlangd dat hij daarom aan de overheidsuitgaven bijdraagt. Het neutraliteitsbeginsel speelt mijns inziens in deze situatie niet in de zin dat een in het binnenland gevestigde niet-belastingplichtige en een niet-belastingplichtige met een nevenvestiging in het binnenland op dezelfde wijze moeten worden behandeld. De btw-richtlijn heeft geen gelijke behandeling van eindverbruikers in deze zin op het oog. Het VW EU en de daarin opgenomen doelstellingen, waaronder het tot stand brengen van een interne markt, gelden niet voor activiteiten waar geen vergoeding tegenover staat.<sup>104</sup> Het neutraliteitsbeginsel moet wel worden toegepast in die zin dat het voor de eindverbruiker niet uitmaakt bij welke ondernemer hij een dienst inkoopt. Dit kan worden bereikt door heffing in het land van verbruik evenals door heffing in het land waar de eindverbruiker woont (paragraaf 3.4.4). Als maar één vast punt wordt gehanteerd ongeacht waar de dienstverrichter vandaan komt. De primaire vestiging van een niet-belastingplichtige levert reeds een dergelijk punt op.

Wanneer we kijken naar de administratieve eenvoud en de controlemogelijkheden moet onderscheid worden gemaakt tussen de situatie waarin we te maken hebben met een niet-belastingplichtige rechtspersoon met een btw-identificatienummer en een niet-belastingplichtige rechtspersoon zonder btw-identificatienummer of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband.

Voor de niet-belastingplichtige rechtspersoon met btw-identificatienummer gelden de regels voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen. In die situatie is de niet-belastingplichtige rechtspersoon al voor de btw geregistreerd. Als een nevenvestiging van de niet-belastingplichtige in haar land al voor de btw is geïdentificeerd en een daaraan gekoppelde aangifteverplichting

104. HvJ 7 november 1996, zaak C-77/95, Jur. 1996, blz. I-5689 (Züchner).

heeft, zijn er voldoende controlemogelijkheden en kan van de nevenvestiging ook worden gevergd dat deze van de afgenomen dienst aangifte doet als de dienstverrichter niet in haar land is gevestigd. Er bestaat echter geen koppeling tussen de btw-identificatie en de vestiging in een bepaald land. Op grond van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) wordt een niet-belastingplichtige rechtspersoon voor toepassing van de regels voor de plaats van dienst gelijkgesteld met een belastingplichtige als hij een btw-identificatienummer heeft. Niet van belang is welk land hem dit btw-identificatienummer heeft toegekend. Om die reden kunnen de controlemogelijkheden en de administratieve eenvoud toch onvoldoende gewaarborgd zijn. Stel dat een niet-belastingplichtige die in Nederland is gevestigd en in Nederland een btw-identificatienummer heeft een nevenvestiging heeft in België. In België ontbreekt echter een btw-registratie. Indien deze nevenvestiging wordt aangemerkt als vaste inrichting van de niet-belastingplichtige en de dienstverrichter is niet in België gevestigd dan betekent dit dat de niet-belastingplichtige verplicht wordt om zich in België voor de btw te registreren en de dienst aan te geven. De ene btw-registratie brengt dus een verplichting tot btw-registratie in een andere lidstaat met zich. Overigens zij opgemerkt dat in de omgekeerde situatie, er is wel een btw-identificatienummer in België, maar niet in Nederland toepassing van de hoofdregel voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen tot gevolg heeft dat de niet-belastingplichtige zich voor de btw in Nederland moet registreren. Het staat buiten twijfel dat deze hoofdvestiging als relevante vestigingsplaats voor toepassing van art. 44 btw-richtlijn moet worden beschouwd. Er zijn argumenten om aan te nemen dat het noodzakelijk is een koppeling aan te brengen tussen de btw-registratie en de vestigingsplaats. Bij de verwerving van goederen is het namelijk zo dat per lidstaat wordt gekeken of de niet-belastingplichtige rechtspersoon het drempelbedrag van minimaal € 10.000 overschrijdt, art. 3, eerste lid, onderdeel b en tweede lid, onderdeel b, btw-richtlijn. Kennelijk mag bij de overschrijding van die drempel van de niet-belastingplichtige rechtspersoon worden geëist dat hij in de desbetreffende lidstaat btw-aangifte doet en voldoet aan de daarbij behorende administratieve verplichtingen. Het bevreemdt dat elke inkoop van diensten, hoe miniem ook, dan wel zou leiden tot een verplichte btw-registratie als er eenmaal in één lidstaat een btw-registratie is.

Mijns inziens moet worden aangenomen dat in deze situaties alleen sprake kan zijn van een vaste inrichting van de niet-belastingplichtige rechtspersoon wanneer deze een btw-registratie heeft in het land waar de vaste inrichting zich bevindt. Er bestaat dan geen bezwaar om een vaste inrichting aan te nemen van de niet-belastingplichtige rechtspersoon vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud en de waarborging van controlemogelijkheden. Daarnaast kan de dienstverrichter ervan uitgaan dat als hij een btw-identificatienummer van zijn afnemer krijgt en contact heeft met personeel van de nevenvestiging van de niet-belastingplichtige in dat land, zijn diensten zijn belast in het land dat dat

btw-identificatienummer heeft toegekend. Heeft de nevenvestiging van de niet-belastingplichtige rechtspersoon geen btw-identificatienummer van het land waar deze is gevestigd dan zijn er mijns inziens twee opties. De eerste is dat bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) de dienst wordt toegerekend aan het land van de hoofdvestiging van de niet-belastingplichtige rechtspersoon. Er wordt dan geen vaste inrichting aangenomen. De tweede optie is dat de dienstverrichter de regels voor de plaats van dienst voor niet-belastingplichtigen moet toepassen, omdat hij te maken heeft met een vestiging van een niet-belastingplichtige zonder btw-identificatie. De nevenvestiging wordt dan gezien als een zelfstandig onderdeel van de niet-belastingplichtige rechtspersoon. De tweede optie levert mijns inziens onduidelijkheid op voor de dienstverrichter. Als hij een btw-identificatienummer ontvangt, maar hij heeft contact met personeel van de niet-belastingplichtige rechtspersoon uit een ander land dan kan hij er niet zomaar vanuit gaan dat hij de regels voor de plaats van dienst voor diensten aan belastingplichtigen kan toepassen. Dit druist mijns inziens in tegen de doelstelling van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Er moet mijns inziens dus voor de eerste optie worden gekozen. Deze optie brengt met zich dat er een verschil ontstaat tussen niet-belastingplichtigen rechtspersonen met btw-identificatie van het land van de nevenvestiging en niet-belastingplichtige rechtspersonen zonder btw-identificatienummer van het land van de nevenvestiging. Zoals hiervoor beschreven heeft het neutraliteitsbeginsel geen gelijke behandeling van niet-belastingplichtigen op het oog. Bovendien ontstaat door het toepassen van de regels voor diensten aan belastingplichtigen voor niet-belastingplichtige rechtspersonen met btw-identificatienummer al een ongelijkheid ten opzichte van de behandeling van niet-belastingplichtige rechtspersonen zonder btw-identificatienummer. Naar mijn mening zou de vaste inrichting als zij diensten afneemt verplicht moeten worden haar btw-identificatienummer van het land waar zij zich bevindt te verstrekken. De niet-belastingplichtige rechtspersoon met een btw-identificatienummer kan anders de heffing van btw sturen door afhankelijk van welk land het meest gunstige btw-regime zich te presenteren als vaste inrichting zonder btw-identificatienummer in eigen land (heffing in het land van de primaire vestiging) of vaste inrichting met btw-identificatienummer in eigen land (heffing in het land van de vaste inrichting). Op een dergelijke verplichting moet dan wel een sanctie komen te staan in de vorm van een boete of een verplichting tot betaling van de verschuldigde btw.

Een andere mogelijkheid is dat sprake is van een niet-belastingplichtige rechtspersoon zonder btw-identificatienummer of een niet-belastingplichtig samenwerkingsverband. Bij de diensten genoemd in art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is dan van belang waar deze niet-belastingplichtige afnemer is gevestigd. Wanneer we voor deze diensten kijken naar de administratieve eenvoud, de rechtszekerheid en de waarborging van controlemogelijkheden kan het volgende worden geconstateerd. Om aan de dienstverrichters toe te

komen op het punt van administratieve verplichtingen geldt voor diensten die onder art.58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vallen het één-loket-systeem, art. 357 e.v. btw-richtlijn. Kennelijk acht men met dit systeem de controlemogelijkheden voldoende gewaarborgd. Is art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van toepassing dan zijn er in het kader van de Europese btw-richtlijn geen administratieve verplichtingen. De dienst is dan buiten de Europese Unie belast. Controle of de regeling terecht is toegepast kan worden uitgevoerd door het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Indien de afnemer niet buiten de Europese Unie is gevestigd, is de dienst op grond van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud en waarborging van de controlemogelijkheden zie ik geen probleem om bij toepassing van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) aan te nemen dat een niet-belastingplichtige afnemer een vaste inrichting heeft. De vraag is vervolgens of de rechtszekerheid in de weg staat aan het aannemen van een vaste inrichting van de niet-belastingplichtige bij toepassing van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Met andere woorden: mag van de dienstverrichter worden verlangd dat hij vaststelt voor welke van de vestigingen van de niet-belastingplichtige zijn dienst is bestemd. Mijns inziens moet deze vraag bevestigend worden beantwoord. Zoals beschreven in paragraaf 8.2.4.5 mag de dienstverrichter er in beginsel vanuit gaan dat de vestiging die hem opdracht geeft zijn afnemer is, tenzij uit objectieve gegevens blijkt dat de dienst is bestemd voor een andere vestiging van de afnemer en hij de dienst aan deze andere vestiging verricht. Indien er van wordt uitgegaan dat een niet-belastingplichtige geen vaste inrichting kan hebben en de dienstverrichter heeft met het personeel van deze vestiging te maken dan zou het zelfs zo kunnen zijn dat de dienstverrichter aanneemt dat zijn dienst is belast in het land van deze vestiging, terwijl dit niet de hoofdvestiging is van de niet-belastingplichtige. Het komt mijns inziens de rechtszekerheid ten goede om aan te nemen dat een niet-belastingplichtige een vaste inrichting kan hebben. Ten slotte zij opgemerkt dat bij toepassing van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) alleen hoeft te worden vastgesteld dat de afnemer een vestiging buiten de Europese Unie heeft, niet waar deze zich precies bevindt.

De vraag die vervolgens moet worden gesteld is wanneer van een vaste inrichting van de niet-belastingplichtige rechtspersoon kan worden gesproken. In paragraaf 8.2.2 is beschreven dat de administratieve eenvoud en de waarborging van controlemogelijkheden mijns inziens in de weg staan aan het als vaste inrichting aanmerken van een vestiging die niet zelfstandig prestaties verricht. Zoals hiervoor beschreven, is de vestigingsplaats van de niet-belastingplichtige afnemer van belang wanneer hij 1) een rechtspersoon is die voor de btw is geïdentificeerd en diensten aan hem worden verricht die zijn belast op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) of 2) hij niet voor de btw is geïdentificeerd of geen rechtspersoon is en diensten aan hem worden

verricht die zijn belast op grond van art. 58 of 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Hiervoor is geconstateerd dat in de onder 1) genoemde situaties de administratieve eenvoud en controlemogelijkheden voldoende zijn gewaarborgd indien ervan uit moet worden gegaan dat er slechts een vaste inrichting van de niet-belastingplichtige bestaat als in dat land een btw-identificatienummer aan de niet-belastingplichtige rechtspersoon is toegekend. Welke activiteiten die vestiging uitoefent is mijns inziens dan niet relevant. Ook vanuit het oogpunt van rechtszekerheid is een dergelijke benadering toe te juichen. Indien een dienstverrichter constateert dat de niet-belastingplichtige rechtspersoon een btw-identificatienummer heeft en er kennelijk activiteiten zijn van een nevenvestiging die het bestaan van dat btw-identificatienummer hebben opgevoerd, mag hij ervan uitgaan dat zijn dienst is belast in het land dat dat btw-identificatienummer heeft toegekend. Op die regel geldt een uitzondering wanneer de dienstverrichter constateert dat hoewel hij een btw-identificatienummer krijgt van een bepaald land de opdracht afkomstig is van personeel van de niet-belastingplichtige rechtspersoon uit een ander land en de dienst voor een vestiging in het land van de afnemer is bedoeld. Anders zou de niet-belastingplichtige rechtspersoon btw-heffing te veel kunnen sturen door een btw-identificatienummer van een land met een gunstige regeling aan zijn dienstverrichter mee te delen. Overigens mag mijns inziens op dit punt een zekere verantwoordelijkheid voor de afnemer niet achterwege blijven. Aan die verantwoordelijkheid moet, zoals hiervoor aangegeven, een bepaalde sanctie worden gekoppeld bijvoorbeeld een boete of een verplichting tot betaling van de verschuldigde btw.

Bij toepassing van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is het de dienstverrichter die in elke situatie verantwoordelijk is voor de juiste toepassing van de btw-regelgeving. Zoals hiervoor aangegeven zijn de administratieve eenvoud en de controlemogelijkheden voldoende gewaarborgd door het één-loket-systeem (art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) en het feit dat diensten buiten de Europese Unie zijn belast waardoor geen btw op grond van de btw-richtlijn aangegeven hoeft te worden (art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Ook is de dienstverrichter ermee gebaat dat hij ervan uit kan gaan dat zijn dienst is belast in het land waar de niet-belastingplichtige een vestiging heeft waarmee de dienstverrichter contact heeft. Welke activiteiten vanuit die vestiging plaatsvinden is niet van belang.

Mijn conclusie is dat zodra een niet-belastingplichtige beschikt over personeel en eventueel middelen die een dienst kunnen afnemen en gebruiken sprake is van een vaste inrichting. Voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die is geïdentificeerd voor de btw is daaraan de voorwaarde gekoppeld dat de niet-belastingplichtige in het land van de vaste inrichting een btw-identificatienummer heeft.



## 8.4 Wenselijk recht

### 8.4.1 Inleiding

In de vorige paragrafen is ingegaan op het positieve recht en de wenselijke invulling daarvan. In deze paragraaf wordt ingegaan op het wenselijke recht, het van het positieve recht en de wenselijke invulling daarvan afwijkende recht (paragraaf 1.3). In paragraaf 7.7.2 is ingegaan op de invulling van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn, dat uitgaat van de werkelijke bedrijfsuitoefening. De vraag moet worden gesteld in hoeverre een dergelijke invulling wenselijk/mogelijk is bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Dit wordt aan de orde gesteld in paragraaf 8.4.2. In paragraaf 8.2.2 heb ik beschreven dat het mijns inziens niet de voorkeur heeft om een passieve vestiging van een belastingplichtige als vaste inrichting te beschouwen. Dit betekent echter dat zich eenvoudiger de situatie kan voordoen waarin een dienstverrichter aanneemt met een vaste inrichting van zijn afnemer van doen te hebben, terwijl dit feitelijk niet zo is. Ik heb een aantal methoden geschetst om dit te voorkomen. In paragraaf 8.4.3 zullen deze nader worden uitgewerkt.

In paragraaf 8.3.4 heb ik beschreven dat de primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband op basis van de criteria geformuleerd in de zaak Planzer Luxembourg op dezelfde wijze kan worden vastgesteld als voor belastingplichtige rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. In paragraaf 7.7.2 heb ik beschreven dat de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige zou moeten worden bepaald door te kijken naar de werkelijke bedrijfsuitoefening. Indien we bij belastingplichtigen naar de werkelijke bedrijfsuitoefening kijken, moet de vraag worden gesteld hoe bij niet-belastingplichtigen moet worden vastgesteld waar zij hun primaire vestigingsplaats hebben. De vraag die daarbij rijst is of aangeknoopt kan worden bij de plaats waar zij hun activiteiten uitoefenen. In paragraaf 8.4.4 zal daaraan aandacht worden besteed.

### 8.4.2 *De zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening bij diensten aan een belastingplichtige*

In paragraaf 7.7.2 heb ik beschreven dat mijns inziens een invulling van het begrip zetel van bedrijfsuitoefening wenselijk is waarbij wordt aangesloten bij de werkelijke bedrijfsuitoefening. Daarbij was toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) aan de orde. Aansluiting bij de werkelijke bedrijfsuitoefening is bij toepassing van deze bepaling gewenst vanuit het oogpunt van het baatbeginsel (heffing in het land van verbruik en land van besteding), het neutraliteitsbeginsel en de mogelijkheden tot controle en voorkoming van misbruik. De vraag is of het ook bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst

vanaf 2010) wenselijk is om aan te knopen bij de werkelijke bedrijfsuitoefening. Zoals beschreven in paragraaf 3.6 is het voor diensten tussen belastingplichtigen niet noodzakelijk om heffing toe te wijzen aan het land van verbruik en land van besteding. De in rekening gebrachte btw wordt over het algemeen aan de afnemer teruggegeven, zodat het niet van belang is welk land heffingsbevoegd is. Door dit recht op aftrek is het voor de afnemer in principe niet interessant om de plaats waar een dienst is belast te verleggen naar een lidstaat met een gunstige regeling of een land buiten de Unie. Vanuit het oogpunt van controle is het het meest wenselijk om diensten te belasten in het land waar zij worden verricht. Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn vindt heffing plaats in het land waar de afnemer is gevestigd. Dit kan, maar hoeft niet de plaats te zijn waar de dienst aan hem wordt verricht. Door aan te knopen bij de plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening van de afnemer plaatsvindt, vindt heffing plaats in het land waar de dienst wordt gebruikt (tenzij deze is bestemd voor het bestuur dat zich op een andere plaats bevindt). Vaak zal de dienst op enige wijze in dat land aan de afnemer worden verricht. Mijns inziens is er vanuit controleoogpunt dan ook iets voor te zeggen om aan te knopen bij de werkelijke bedrijfsuitoefening. Door de verleggingsregeling kan controle overigens steeds plaatsvinden bij een lokaal gevestigde belastingplichtige. Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet de dienstverrichter vaststellen waar zijn afnemer is gevestigd. De vraag moet worden gesteld of het voor een dienstverrichter meer eenvoudig is vast te stellen waar zijn afnemer zijn algemene leiding en bestuur heeft of waar de afnemer zijn werkelijke bedrijfsuitoefening heeft. Geconcludeerd moet worden dat dit afhangt van de bestemming van de dienst die de dienstverrichter verricht. Is deze bestemd voor de plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt dan zal de dienstverrichter over het algemeen makkelijker kunnen vaststellen waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt. Is de dienst bestemd voor het bestuur dan geldt het omgekeerde. Mijn conclusie is daarom dat er in deze situatie minder noodzaak is om de zetel van bedrijfsuitoefening vast te stellen door te kijken naar de werkelijke bedrijfsuitoefening. Er bestaat echter geen bezwaar tegen. Om te voorkomen dat een belastingplichtige voor uitgaande diensten waarvoor art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt een andere zetel van bedrijfsuitoefening heeft dan voor inkomende diensten waarvoor art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt, heeft het naar mijn mening de voorkeur om bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) uit te gaan van de werkelijke bedrijfsuitoefening wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige afnemer moet worden vastgesteld. Over de wijze waarop, uitgaande van de werkelijke bedrijfsuitoefening, moet worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd zij verwezen naar paragraaf 7.7.2.

#### 8.4.3 *Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter*

Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet de dienstverrichter vaststellen waar zijn afnemer is gevestigd. Hij zal dit doen op basis van eigen waarneming en informatie die hij van zijn afnemer ontvangt. Dit kan onvoldoende zijn voor de dienstverrichter om te bepalen in welk land zijn dienst is belast. Uit art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) blijkt eveneens dat de communautaire wetgever slechts een beperkte onderzoeksplicht voor de dienstverrichter voor ogen heeft. Als de dienstverrichter beschikt over een btw-identificatienummer van zijn afnemer mag hij de regels voor diensten aan belastingplichtigen toepassen. Wanneer een dienstverrichter echter een btw-identificatienummer van een afnemer krijgt, mag hij er niet automatisch vanuit gaan dat zijn afnemer in dat land een vestiging heeft waar de dienst aan mag worden toegerekend. De dienst kan bestemd zijn voor een andere vestiging. De wijze waarop met deze situaties moet worden omgegaan, is uitgebreid aan de orde gekomen in paragraaf 8.2.4.5. Het kan echter zijn dat de afnemer geen vestiging in het land heeft dat hem een btw-identificatienummer heeft verstrekt. Hoewel het mijns inziens indruist tegen de verantwoordelijkheid van de afnemer is het in de dagelijkse gang van zaken mogelijk dat het btw-identificatienummer van een land waar de afnemer geen vestiging heeft door de afnemer wordt verstrekt aan de dienstverrichter. Als de ondernemer handelt vanuit het land dat hem dit btw-identificatienummer heeft verstrekt, ligt het voor de hand dat hij dit nummer ook gebruikt. Door de ruime invulling van het begrip vaste inrichting die het btw-comité geeft<sup>105</sup> en de ruime invulling van dit begrip in art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening voor diensten waarvoor art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt, zijn de situaties waarin er geen sprake is van een vaste inrichting in een land waarvan de afnemer een btw-identificatienummer heeft beperkt. Een mogelijkheid waarin zich een dergelijke situatie toch zou kunnen voordoen is een registratie in verband met een intracommunautaire verwerving of binnenlandse levering in het kader van een ABC-levering. De geleverde goederen zullen dan niet via een magazijn van partij B in land van vertrek of land van bestemming worden geleverd, maar er kan sprake zijn van een verplichting tot btw-registratie in het land van vertrek of het land van bestemming. Om van goede trouw bij de dienstverrichter te kunnen spreken moet mijns inziens overigens nog meer aanwezig zijn dan een btw-identificatienummer, bijvoorbeeld een factuuradres of contactpersoon in dat land. Er zal dan al snel sprake zijn van een vaste inrichting in de zin die het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening voor ogen hebben.

105. Value Added Taxation Committee, working paper 619, reeds aangehaald, blz. 7.

In paragraaf 8.2.2 heb ik echter beschreven dat het mijns inziens de voorkeur heeft om voor situaties zoals hiervoor genoemd een oplossing te vinden in plaats van een zeer ruime definitie van het begrip vaste inrichting te hanteren voor toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). De administratieve eenvoud en de mogelijkheden tot controle zijn op dit moment namelijk onvoldoende gewaarborgd in die gevallen waarin nog geen btw-registratie bestaat. Voor de hiervoor besproken situaties heb ik twee oplossingen gepresenteerd, te weten:

1. Heffing in het land dat het btw-identificatienummer heeft toegekend met verlegging van btw-heffing net als onder de oude wetgeving gold voor bijvoorbeeld intracommunautaire goederenvervoersdiensten, art. 47 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009).
2. Een regeling die ervoor zorgt dat een dienstverrichter die te goeder trouw is niet in eigen land kan worden geconfronteerd met naheffing door:
  - a) Heffing toe te wijzen aan het land waar de afnemer in de ogen van de dienstverrichter een vestiging heeft. De plaats van dienst wordt, net als in de hiervoor beschreven oplossing, in dat geval een andere.
  - b) De verplichting tot het betalen van btw in dergelijke gevallen bij de afnemer te leggen. De plaats van dienst blijft dan het land waar de belastingplichtige afnemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft of een vaste inrichting die zelfstandig prestaties verricht en waarvoor de passieve vestiging werkzaamheden verricht. De afnemer is echter verplicht deze btw af te dragen ook en juist als de dienstverrichter in het land van de zetel van bedrijfsuitoefening respectievelijk die vaste inrichting is gevestigd. Dit omdat de dienstverrichter de indruk kan hebben gekregen dat btw in een ander land is verschuldigd en de verleggingsregeling geldt, terwijl dat niet het geval is.

Van een te goeder trouw zijnde dienstverrichter is naar mijn mening sprake indien aan een drietal omstandigheden is voldaan:

1. De dienstverrichter heeft steeds contact met één of meer personen uit één bepaalde plaats van wie de opdracht tot dienstverlening afkomstig is en aan wie hij zijn dienst verricht.
2. De dienstverrichter heeft bijvoorbeeld naar aanleiding van de aard van de gevraagde dienst, de omvang hiervan of het vermeende gebruik dat de afnemer van de prestatie gaat maken redelijkerwijs de indruk kunnen krijgen dat hij zijn dienst levert aan de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting van deze ondernemer.
3. De dienstverrichter beschikt over een btw-identificatienummer van de dienstontvanger dat is afgegeven door de autoriteiten van het land waar de vermeende zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting is gevestigd.

De onder 1 genoemde oplossing is de meest eenvoudige. De dienstverrichter gaat af op het door hem verstrekte btw-identificatienummer. Voor hem geldt

verder geen nadere onderzoeksplicht. De oplossing kan niet alleen worden toegepast voor situaties waarin een vestiging van de afnemer ontbreekt, maar ook wanneer de vraag moet worden gesteld aan welke vestiging van de afnemer een dienst moet worden toegerekend. Als bezwaren tegen deze oplossing kunnen worden genoemd:

- Een heffing in het land van verbruik en land van besteding is niet meer gegarandeerd. De afnemer kan ieder willekeurig btw-identificatienummer gebruiken. Mijns inziens is dit uitgangspunt voor diensten tussen ondernemers niet van belang (paragraaf 3.6). Het is echter wel van belang als de afnemer een niet-belastingplichtige rechtspersoon met btw-identificatienummer is of een dienst wordt afgenomen door het niet-ondernemersdeel van een belastingplichtige. Zij moeten als eindverbruiker in het land van verbruik en land van besteding in de heffing kunnen worden betrokken. Het is mogelijk voor deze groep afnemers een oplossing te vinden. Ik stel daarbij voor dat voor niet-belastingplichtigen en diensten aan het niet-ondernemersdeel van belastingplichtigen de regels voor diensten aan niet-belastingplichtigen worden toegepast. De dienstverrichter krijgt daarmee een onderzoeksplicht, maar die is beperkter dan die waarbij hij bij elke belastingplichtige moet bezien of hij een vestiging in het land heeft van waaruit hij de opdracht krijgt. Om de dienstverrichter enigszins tegemoet te komen, moet er mijns inziens een verbod komen voor de afnemer om zijn btw-identificatienummer te verstrekken aan de dienstverrichter wanneer hij een niet-belastingplichtige is of wanneer hij handelt met zijn niet-ondernemersdeel. Op dit verbod moet dan een sanctie komen te staan. Ik denk daarbij aan een boete of aansprakelijkheid voor de verschuldigde btw. Er dient rekening mee te worden gehouden dat de voorgestelde oplossing voor de communautaire wetgever voor diensten tussen belastingplichtigen ongewenst kan zijn. De communautaire wetgever acht het uitgangspunt van heffing in het land van verbruik van belang voor diensten tussen ondernemers.
- Voor vrijgestelde ondernemers of ondernemers die anderszins geen recht op aftrek hebben kan de neiging bestaan om diensten te laten belasten in het land met een zo gunstig mogelijk btw-regeling of in een land buiten de Europese Unie. Vrijgestelde ondernemers nemen een bijzondere plaats in. Zij hebben geen recht op aftrek, maar zij zijn geen eindverbruiker. Heffing hoeft dus niet noodzakelijk plaats te vinden in het land waar die vrijgestelde ondernemer het verbruik heeft van een prestatie en zijn bestedingen doet. Er dient idealiter wel een aanknopingspunt gekozen te worden dat steeds heffing in hetzelfde land met zich brengt, ongeacht waar de dienstverrichter is gevestigd. Anders wordt de mededingingsneutraliteit verstoord (paragraaf 3.4). Dit kan een meer formeel en eenvoudiger aanknopingspunt zijn, zoals de statutaire zetel of inschrijving in een bepaald register, waarbij uiteraard wel in acht moet worden genomen dat het criterium niet eenvoudig te beïnvloeden is. Er zijn echter een grote groep ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten. Dergelijke ondernemers

zullen beschikken over een btw-identificatienummer. Ook dan kan een verbod worden geïntroduceerd om het btw-identificatienummer te verstrekken inclusief de daarbij behorende sanctie wanneer de desbetreffende diensten worden gebruikt voor vrijgestelde prestaties. Het is echter mogelijk dat diensten worden verricht aan deze afnemer die worden gebruikt zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties. Het is niet wenselijk dergelijke ondernemers voor die diensten als volledig vrijgestelde afnemers te behandelen. Daarmee ontstaat een ongelijkheid in heffing voor wat betreft de belaste prestaties. Ondernemers die alleen deze belaste prestaties verrichten zien de door hen afgenomen diensten immers belast in het land waarvan zij het btw-identificatienummer hebben verstrekt en de ondernemers die daarbij vrijgestelde prestaties verrichten niet.

- Afnemers met recht op aftrek kunnen het btw-identificatienummer gebruiken van een ander land dan het land waar de dienstverrichter is gevestigd. De verleggingsregeling is dan van toepassing, zodat zij de btw niet voor hoeven te financieren. Zoals in paragraaf 3.6 is beschreven moet een zeer frequente toepassing van de verleggingsregeling zelf niet als een bezwaar worden gezien. Door toepassing van de verleggingsregeling worden de mogelijkheden tot misbruik beperkt. Wel kan een ongelijke situatie ontstaan tussen ondernemers die wel een btw-identificatienummer van een ander land hebben en ondernemers die alleen een btw-identificatienummer van het land van de dienstverrichter hebben. Het feit dat de eerstgenoemde ondernemer een btw-identificatienummer heeft, brengt met zich dat hij in dat land een aangifte- en administratieverplichting heeft. Hun positie kan mijns inziens daarom niet worden vergeleken.

Het enige bezwaar dat tegen deze regeling mijns inziens overeind blijft staan is de positie van de ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten. Deze groep is mijns inziens zodanig noemenswaardig dat deze de voorgestelde oplossing minder wenselijk maakt. Door de communautaire wetgever zal hij bovendien niet zo makkelijk kunnen worden geaccepteerd. De communautaire wetgever gaat uit van heffing in het land van verbruik. De onder 2 genoemde regelingen kunnen wat dat betreft eenvoudiger worden geaccepteerd. De situaties waarin de regeling van toepassing is, zijn namelijk beperkter. Alleen wanneer de dienstverrichter te goeder trouw is, geldt de regeling. Oplossing 2b is voor de communautaire wetgever mijns inziens het meest acceptabel. Wanneer wordt gekozen voor de oplossing 2b verandert de plaats waar een dienst wordt belast niet. Het nadeel van oplossing 2a en 2b is echter dat de dienstverrichter met de belastingdienst discussie zou kunnen krijgen over wanneer hij te goeder trouw is.

**8.4.4    *De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtig rechtspersoon of samenwerkingsverband op basis van de werkelijke activiteiten***

In paragraaf 7.7.2 heb ik besproken dat bij toepassing van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige mijns inziens moet worden bepaald door te kijken naar de werkelijke bedrijfsuitoefening. De plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige plaatsvindt, benadert meer dan de plaats waar de algemene leiding wordt gevoerd de plaats waar de consument die bestedingen doet bij de ondernemer diensten verbruikt en waar hij bestedingen doet. Ook bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn voor diensten aan belastingplichtigen bestaat daar geen bezwaar tegen (paragraaf 8.4.2). Niet-belastingplichtige rechtspersonen en niet-belastingplichtige samenwerkingsverbanden worden voor de btw als eindverbruikers gezien. Diensten die zij afnemen moeten worden belast in het land waar zij deze verbruiken en het land waar zij hun bestedingen doen. Om ervoor te zorgen dat deze diensten worden belast in het land van verbruik en besteding van de niet-belastingplichtige ligt het voor de hand te zoeken naar de plaats van waaruit de niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband zijn activiteiten uitoefent. Voor deze activiteiten moet deze niet-belastingplichtige worden geacht de door hem aangeschafte diensten te gebruiken. Ook zal hij vanuit het land waar hij zijn activiteiten heeft ontplooid over het algemeen zijn bestedingen doen. Ook vanuit de neutraliteit is heffing in het land van verbruik gewenst (paragraaf 3.4.4). Tevens voorkomt aanknoping bij de plaats waar de werkelijke activiteiten worden uitgeoefend misbruik. Het is vaak minder gewenst om deze plaats te wijzigen dan de plaats waar de algemene leiding wordt gevoerd en de centrale bestuurstaken worden uitgeoefend (paragraaf 3.5.4.3).

De vraag moet dan worden gesteld of de administratieve eenvoud voor de dienstverrichter, de rechtszekerheid en de controlemogelijkheden voldoende zijn gewaarborgd. Wanneer het gaat om diensten die worden verricht aan niet-belastingplichtige rechtspersonen en niet-belastingplichtige samenwerkingsverbanden zijn drie categorieën diensten te onderscheiden:

1. Diensten aan niet-belastingplichtige rechtspersonen met een btw-identificatienummer.
2. Langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtige rechtspersonen zonder btw-identificatienummer en niet-belastingplichtige samenwerkingsverbanden die binnen de Europese Unie zijn gevestigd.
3. Bepaalde in art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) genoemde diensten aan niet-belastingplichtige rechtspersonen zonder btw-identificatienummer en niet-belastingplichtige samenwerkingsverbanden die buiten de Europese Unie zijn gevestigd.

Ad 1

Net als bij diensten aan belastingplichtigen moet de dienstverrichter in deze situatie vaststellen waar zijn afnemer is gevestigd. Ook wanneer de benadering van het Hof van Justitie uit de zaak Planzer Luxembourg wordt gevolgd, moet een dienstverrichter in elk geval bij diensten aan andere belastingplichtigen bepalen in welk land zijn afnemer een vestiging heeft van waaruit zijn afnemer economische activiteiten uitoefent. Deze vestiging levert als vaste inrichting een heffingsaanknopingspunt op bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Als dit van de dienstverrichter mag worden geëist bij diensten aan andere belastingplichtigen geldt dit mijns inziens ook voor diensten aan niet-belastingplichtige rechtspersonen met een btw-identificatienummer. Over het algemeen zal de niet-belastingplichtige rechtspersoon een btw-registratie hebben in het land waar hij zijn activiteiten uitoefent. Deze activiteiten roepen het aankopen van goederen en diensten op, waardoor een verplichting tot btw-registratie ontstaat. Omdat bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) de verleggingsregeling geldt als de dienstverrichter niet in het land van de afnemer is gevestigd, is de administratieve eenvoud voor de dienstverrichter voldoende gewaarborgd. Daarbij moet de afnemer zelf de btw voldoen als de dienstverrichter niet in het land van de afnemer is gevestigd. Controle kan dus altijd plaatsvinden bij een lokaal gevestigde belastingplichtige.

Ad 2

Om ondernemers op administratief gebied tegemoet te komen, geldt voor deze diensten het één-loket-systeem. Kennelijk acht men met dit systeem de controle voldoende gewaarborgd. De vraag die overblijft, is of het voor de dienstverrichter en vanuit controleoogpunt voor de belastingdienst voldoende eenvoudig is om vast te stellen waar de afnemer zijn activiteiten ontplooit. Omdat in deze situaties geen sprake is van een btw-registratie van de afnemer, kan dit geen aanwijzing geven aan de dienstverrichter over waar zijn afnemer is gevestigd. Naar mijn mening hangt het af van de aard van de verleende dienst of het eenvoudiger is om vast te stellen waar de afnemer zijn algemene leiding en bestuur heeft of waar hij zijn activiteiten heeft ontplooid. Indien de dienst is bestemd om gebruikt te worden voor het uitoefenen van de activiteiten van de niet-belastingplichtige rechtspersoon of het niet-belastingplichtige samenwerkingsverband dan zal de dienstverrichter contact hebben met personeel van de niet-belastingplichtige in het land waar de activiteiten worden ontplooid. Het zal dan voor de dienstverrichter makkelijker zijn vast te stellen waar de niet-belastingplichtige rechtspersoon of het niet-belastingplichtige samenwerkingsverband zijn activiteiten ontplooit dan waar de algemene leiding en het bestuur wordt gevoerd. Gaat het om diensten die zijn bestemd voor het bestuur van de niet-belastingplichtige rechtspersoon of het niet-belastingplichtige samenwerkingsverband, dan zal het voor de dienstverrichter eenvoudiger zijn vast te stellen waar de algemene leiding en het



bestuur van de niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband zich bevindt. Hetzelfde geldt voor de mogelijkheden tot controle voor de belastingdienst. Wordt een prestatie gebruikt op de plaats waar de activiteiten worden ontplooid dan zal de belastingdienst in het land waar de activiteiten worden ontplooid beter kunnen controleren. Is de dienst voor het bestuur bestemd dan is dit de belastingdienst van het land waar het bestuur zich bevindt. Vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud en de mogelijkheid tot controle is in deze situaties niet een voorkeur uit te spreken voor het hanteren van het ene of het andere criterium.

#### Ad 3

De dienstverrichter hoeft hier slechts vast te stellen dat de niet-belastingplichtige rechtspersoon of het niet-belastingplichtige samenwerkingsverband niet in de Europese Unie is gevestigd. Van de dienstverrichter wordt dus minder gevergd dan bij toepassing van art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Er bestaat vanuit het perspectief van de btw-richtlijn geen noodzaak tot het doen van aangifte of het uitoefenen van controle, behoudens de vraag of de regeling van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) terecht wordt toegepast. Deze controle kan worden uitgeoefend door het land waar de dienstverrichter is gevestigd. Is art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet van toepassing, omdat de afnemer binnen de Unie woont of is gevestigd, dan geldt op grond van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) heffing in het land waar de dienstverrichter is gevestigd.

Op basis van het bovenstaande concludeer ik dat het vanuit het baatbeginsel en neutraliteitsbeginsel wenselijk is om heffing toe te wijzen aan het land waar de niet-belastingplichtige rechtspersoon of het niet-belastingplichtige samenwerkingsverband zijn activiteiten uitoefent. De administratieve eenvoud, rechtszekerheid en waarborging van de controlemogelijkheden staan daaraan niet in de weg. Over hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin een niet-belastingplichtige verscheidene vestigingen heeft waarin activiteiten worden ontplooid of verscheidene vestigingen slechts een deel van de activiteiten verrichten, zij verwezen naar paragraaf 7.7.2.

### **8.5 Samenvattend**

#### **8.5.1 De belastingplichtige afnemer**

##### *8.5.1.1 Passieve vestiging als vaste inrichting?*

Naar moet worden aangenomen is de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige geen andere wanneer de belastingplichtige prestaties afneemt dan wanneer hij prestaties verricht. Ook een vestiging die wordt beschouwd als vaste inrichting voor het verrichten van prestaties moet als

vaste inrichting worden gezien voor het afnemen van prestaties. In paragraaf 8.2.2 is aandacht besteed aan de vraag of in de situatie dat voor het verrichten van diensten geen vaste inrichting bestaat wel sprake is van een vaste inrichting die diensten afneemt. Het gaat dan om een passieve vestiging, een vestiging die niet zelfstandig diensten verricht, maar een activiteit uitvoert ten dienste van de onderneming waarvan deze deel uit maakt, bijvoorbeeld voorbereidende of hulpwerkzaamheden. De reikwijdte die het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstelerschikking btw-verordening toekennen aan de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is ruim. Een bij de ondernemer in dienst zijnde vertegenwoordiger die vanuit een aan de ondernemer ter beschikking staande ruimte opereert, kan naar mijn mening in de opvatting van het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstelerschikking btw-verordening al als vaste inrichting worden beschouwd. Vanuit het oogpunt van administratieve eenvoud en de waarborging van controlemogelijkheden zou een passieve vestiging mijns inziens niet als vaste inrichting moeten worden beschouwd. Indien een passieve vestiging nog niet voor de btw is geregistreerd en de verleggingsregeling geldt, moet de afnemer zich in het land van de passieve vestiging registreren en btw-aangifte doen. Dit zal niet altijd van het aanwezige personeel kunnen worden gevergd. Met name niet indien de activiteiten zeer gering zijn. Ook zijn de controlemogelijkheden beperkt doordat een btw-registratie van de afnemer in het land waar de dienst is belast kan ontbreken. Het alleen aannemen van een vaste inrichting indien er al een btw-identificatienummer is, leidt tot een willekeurige behandeling van belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden. Er moet namelijk worden aangenomen dat het btw-identificatienummer naar alle waarschijnlijkheid is opgeroepen door activiteiten van een vestiging die wel zelfstandig prestaties verricht. Het is in de toekomst wellicht wel mogelijk een passieve vestiging als vaste inrichting te beschouwen voor het afnemen van prestaties. Hiervoor is vereist dat de opgaaf van diensten waarvoor de heffing is verlegd een geschikt controlemiddel blijkt te zijn en dat aan de administratieve lasten tegemoet wordt gekomen door bijvoorbeeld een één-loket-systeem.

#### 8.5.1.2 *Begin en einde vaste inrichting*

Een vaste inrichting begint naar mijn mening op het moment dat de eerste handeling wordt verricht die de feitelijke oprichting van de vaste inrichting beoogt. De vaste inrichting eindigt op het moment dat de gedreven onderneming is afgewikkeld. Op die wijze wordt recht gedaan aan de beoogde gelijke behandeling van in het binnenland gevestigde ondernemers en binnenlandse vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemers en het baatbeginsel. Omdat een vaste inrichting toch btw-aangifte gaat doen en na beëindiging van de activiteiten tijdens de afwikkeling btw-aangifte blijft doen, ontmoet dit vanuit

de administratieve eenvoud geen bezwaar. Tevens zijn de controlemogelijkheden voldoende gewaarborgd door de verplichting tot het doen van deze aangifte en het feit dat activiteiten op het grondgebied van het land van de vaste inrichting plaatsvinden.

#### 8.5.1.3 Toerekening

In paragraaf 8.2.4 is de vraag aan de orde gekomen hoe een prestatie moet worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting als afnemer. Net als voor de toerekening van een prestatie aan een presterende zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting moeten de autoriteiten van de lidstaten waar deze vestigingen zich bevinden aan de hand van de in hoofdstuk 3 besproken uitgangspunten nagaan of hun land een goed heffingsaanknopingspunt is. Net als bij toerekening aan een presterende inrichting acht ik de feitelijke situatie voornamelijk van belang.

Omdat we bij toerekening aan een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting steeds te maken hebben met één en dezelfde ondernemer kan de situatie waarin de ene vestiging opdracht geeft voor en de inhoud bepaalt van de overeenkomst tot het verrichten van een dienst die bestemd is voor een andere vestiging zich makkelijk voordoen. Bezien vanuit de rechtszekerheid voor de dienstverrichter mag toerekening mijns inziens steeds plaatsvinden aan de vestiging die opdracht geeft en de inhoud van de overeenkomst heeft bepaald. Pas als voor de dienstverrichter 1) uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de prestatie uitsluitend voor een andere vestiging is bestemd en 2) de prestatie feitelijk aan die vestiging wordt verricht, kan toerekening aan die andere inrichting plaatsvinden.

Relevante omstandigheden daarbij zijn:

1. Wie binnen de onderneming de contactpersoon is voor de dienstverrichter. Het gaat zowel om de contactpersoon voor het aangaan van de opdracht, degene die de inhoud van de verbintenis bepaalt en de onderhandelingen voert als om degene met wie tijdens de uitvoering van de overeenkomst terugkoppeling plaatsvindt.
2. De aard van de prestatie.
3. De vraag of het geven van opdracht tot het verrichten van de dienst als een bestuurstaak kan worden beschouwd.
4. Wie de beschikking krijgt over de prestatie en hoe deze feitelijk wordt gebruikt.
5. De feitelijke betaling.
6. Ten laste van welke vestiging komen de kosten van de dienst.
7. Wiens naam staat in de gesloten overeenkomst als vertegenwoordiger van de afnemer.

Aan de genoemde twee voorwaarden hoeft niet voldaan te zijn wanneer de dienstverrichter is gevestigd in een ander land dan zowel de vestiging die opdracht heeft gegeven als de vestiging voor wie de dienst is bestemd. De afnemer zal dan door toepassing van de verleggingsregeling btw voldoen en hem zal over het algemeen wel bekend zijn voor welke vestiging de dienst is bestemd. Het feitelijk gebruik dat van een dienst wordt gemaakt is hierbij doorslaggevend. Toerekening vindt plaats aan de vestiging die de dienst voor het grootste deel gebruikt. Welke vestiging dat is, kan worden bepaald aan de hand van de commerciële boekhouding van elk van de betrokken vestigingen.

### 8.5.2 *De niet-belastingplichtige afnemer*

#### 8.5.2.1 *De betekenis van de vier vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen*

Mede aan de hand van de tekst van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is allereerst ingegaan op de vraag welke vestigingsplaatsvormen voor niet-belastingplichtigen relevant zijn. Voor de grootste groep niet-belastingplichtigen, de consumenten, is mijns inziens alleen de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van belang. Niet-belastingplichtige rechtspersonen en samenwerkingsverbanden hebben in elk geval een primaire vestigingsplaats. Niet duidelijk is of dit een zetel van bedrijfsuitoefening is. Ook is het niet duidelijk of zij een vaste inrichting kunnen hebben. De gebruikte woorden in art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) 'is gevestigd' lijken daar in eerste instantie geen ruimte voor te bieden. De woorden komen echter op andere plaatsen in de btw-richtlijn ook voor waar zij de vaste inrichting mede moeten worden geacht te omvatten, bijvoorbeeld in art. 196 btw-richtlijn.

#### 8.5.2.2 *De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een consument*

Met de woonplaats wordt naar spraakgebruik bedoeld op de plaats waar iemand woont. Met gebruikelijke verblijfplaats wordt bedoeld op de plaats waar iemand geregeld verblijft die geen vaste woonplaats heeft. Wanneer de woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een consument moet worden vastgesteld, moet worden gekeken naar persoonlijke banden. Professionele banden mogen mijns inziens pas worden meegenomen indien op basis van de persoonlijke banden geen woon- of gebruikelijke verblijfplaats kan worden vastgesteld. Om vast te stellen waar iemand zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, kan worden gekeken naar:

- De plaats waar iemand beschikt over een woning.
- De plaats waar het gezin verblijft.
- De plaats waar de kinderen naar school gaan.
- De plaats waar de desbetreffende persoon zijn zaken regelt.

- De (voorgenomen) duur van het verblijf in een ander land en de aard (hotelkamer of eigen woning) van dit verblijf.
- Het beschikken over eigendommen, zoals meubilair of auto('s).
- Het hebben van een telefoonaansluiting.
- Het aanhouden van bankrekeningen.
- Het hebben van een (tijdelijke) verblijfsvergunning in een ander land.
- Het aantal dagen of weken feitelijk verblijf in het buitenland.
- Het in- of uitschrijven bij het bevolkingsregister van belastingplichtige en/of echtgenote en kinderen.
- Administratieve banden met de overheid.
- Het aanhouden van de huis- en tandarts en/of ziektekostenverzekering.
- Het hebben van sociale banden.

De inschrijving bij het bevolkingsregister mag mijns inziens, in tegenstelling tot de opvatting van het btw-comité, niet van doorslaggevend belang zijn.

Een natuurlijk persoon kan een tweede woonplaats hebben, bijvoorbeeld op de plaats waar hij een vakantiewoning heeft en gedurende het jaar enkele dagen of weken verblijft. Dit geldt alleen voor diensten die hij vanuit die tweede woonplaats afneemt. Een woon- of gebruikelijke verblijfplaats kan ook ontbreken. Het enkele feit dat iemand staat ingeschreven in het bevolkingsregister of een soortgelijk register brengt niet met zich dat dit land ook het land van verbruik of land van besteding is.

#### 8.5.2.3 *De primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband*

De vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband kan op dezelfde wijze worden vastgesteld als die van een belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband. Het gaat om de plaats waar de algemene leiding en het bestuur van de *vennootschap* zich bevinden en niet de plaats waar de algemene leiding en het bestuur van de door de vennootschap gedreven onderneming zich bevinden. Bij belastingplichtigen is de plaats waar zij hun economische activiteiten uitoefenen niet van belang om vast te stellen waar zij hun zetel van bedrijfsuitoefening hebben gevestigd. Hetzelfde geldt voor de activiteiten van de niet-belastingplichtige. Een uitzondering geldt voor de houdstermaatschappij die (zonder daarvoor een vergoeding te ontvangen) het concernbeleid bepaalt (zie paragraaf 7.2.3).

#### 8.5.2.4 *Vaste inrichting van een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband?*

Vervolgens is in paragraaf 8.3.5 de vraag aan de orde gekomen of een niet-belastingplichtige rechtspersoon of niet-belastingplichtig samenwerkingsverband een vaste inrichting kan hebben. Mijns inziens dient die vraag bevestigend te worden beantwoord wanneer het land waar de nevenvestiging van de niet-belastingplichtige zich bevindt een btw-identificatienummer aan deze afnemer heeft toegekend of bij toepassing van art. 58 en 59 btw-richtlijn in het algemeen. Juist wanneer het gaat om niet-belastingplichtigen is heffing in het land van verbruik en land van besteding wenselijk. Door een tweede vestiging van de afnemer aan te nemen wordt nauwkeuriger aan deze gedachte recht gedaan. Indien een btw-identificatie ontbreekt in het land van de tweede vestiging, is het bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) mijns inziens onwenselijk om een vaste inrichting van de afnemer aan te nemen. Dit zou leiden tot een extra aangifteverplichting voor de afnemer. Omdat geen neutraliteit bestaat in die zin dat eindverbruikers gelijk moeten worden behandeld<sup>106</sup> kan onderscheid worden gemaakt tussen niet-belastingplichtigen op basis van het feit of zij al dan niet over een btw-identificatienummer beschikken in het land van de nevenvestiging. Bij toepassing van art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt het één-loket-systeem waarmee de administratieve eenvoud en controle kennelijk voldoende zijn gewaarborgd. Bij toepassing van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vindt heffing plaats buiten de Unie. Er gelden dan op grond van de btw-richtlijn geen administratieve verplichtingen. Controle kan worden uitgevoerd door de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd.<sup>107</sup> Als de dienstverrichter contact heeft met het personeel van de nevenvestiging, is het vanuit het oogpunt van rechtszekerheid ten slotte wenselijk om de nevenvestiging als vaste inrichting te beschouwen. Aan het benodigde personeel en de benodigde middelen hoeven geen bijzondere eisen te worden gesteld. Als maar sprake is van een nevenvestiging die een dienst kan gebruiken.

### 8.5.3 *Wenselijk recht*

#### 8.5.3.1 *Zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening bij diensten aan een belastingplichtige*

In paragraaf 7.7.2 is door mij beschreven dat het wenselijk is om de zetel van bedrijfsuitoefening van een belastingplichtige te bepalen door te kijken naar de werkelijke bedrijfsuitoefening. Op die manier wordt heffing in het land van

106. Activiteiten waarvoor geen vergoeding wordt gevraagd vallen niet onder het VW EU.

107. Indien art. 69 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) van toepassing is, geldt op grond van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) heffing in het land van de dienstverrichter.

verbruik en het land van besteding van een ander, de consument, beter bereikt. In paragraaf 3.6 heb ik beschreven dat voor transacties tussen ondernemers heffing in het land van verbruik en land van besteding in principe niet noodzakelijk is. Er is mijns inziens echter geen bezwaar om de plaats waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) te bepalen op basis van de werkelijke bedrijfsuitoefening. Soms zal het voor de dienstverrichter juist makkelijker zijn om vast te stellen waar zijn afnemer zijn werkelijke bedrijfsuitoefening heeft en soms waar het bestuur zich bevindt. Dat laatste zal bijvoorbeeld het geval zijn als het bestuur opdracht geeft tot het verrichten van de dienst. Om de invulling van de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening bij toepassing van art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) gelijk te houden, verdient het mijns inziens aanbeveling om ook bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) uit te gaan van de werkelijke bedrijfsuitoefening.

#### 8.5.3.2 *Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter*

Het is mogelijk dat een dienstverrichter er ten onrechte vanuit gaat dat zijn afnemer in een bepaald land zijn zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting heeft, terwijl dit feitelijk niet het geval is. In paragraaf 8.4.3 heb ik een oplossing gepresenteerd waarbij heffing niet plaatsvindt in het land waar de afnemer is gevestigd, maar in het land dat het btw-identificatienummer aan deze afnemer heeft toegekend. Voor niet-belastingplichtigen en diensten die worden afgenomen door het niet-ondernemersdeel van de belastingplichtige moeten dan de regels voor diensten aan niet-belastingplichtigen worden toegepast. Daarbij moet er een verbod komen voor de afnemer om in die situatie zijn btw-identificatienummer aan de dienstverrichter te verstrekken om aan de rechtszekerheid voor de dienstverrichter tegemoet te komen. Op dat verbod moet een sanctie komen in de vorm van een boete of aansprakelijkheid voor de verschuldigde btw. Voor vrijgestelde ondernemers moet in afwijking van de regeling die is gekoppeld aan het btw-identificatienummer worden uitgegaan van een bepaalde vaste plaats waar diensten zijn belast, ongeacht van wie deze worden afgenomen. Omdat vrijgestelde ondernemers geen eindverbruikers zijn, kan worden gekozen voor een meer formeel aanknopingspunt, zoals statutaire vestiging of inschrijving in het bevolkingsregister. Een probleem ontstaat echter bij de ondernemers die zowel belaste als vrijgestelde prestaties verrichten wanneer zij diensten afnemen die zij zowel voor deze belaste als vrijgestelde prestaties gebruiken. Zij kunnen niet als vrijgestelde afnemers worden beschouwd, omdat daarmee een ongelijke behandeling ontstaat tussen ondernemers die naast belaste ook vrijgestelde prestaties verrichten en ondernemers die dezelfde belaste prestaties verrichten, maar zonder dat zij

vrijgestelde prestaties verrichten. Omdat de groep ondernemers die belaste en vrijgestelde prestaties verrichten mijns inziens voldoende noemenswaardig is, is deze oplossing daardoor minder wenselijk. Omdat een dergelijke oplossing voor de communautaire wetgever bovendien niet acceptabel is, omdat de communautaire wetgever wel uitgaat van de gedachte van heffing in het land van verbruik bij diensten tussen belastingplichtigen, heb ik twee alternatieven genoemd die uitgaan van de te goeder trouw zijnde dienstverrichter. Eerste alternatief is dat als de dienstverrichter te goeder trouw is toch wordt aangenomen dat de afnemer een vestiging heeft in het land waar de dienstverrichter vanuit gaat dat de afnemer een vestiging heeft. Tweede alternatief is dat de afnemer dan verantwoordelijk wordt voor het betalen van de btw op basis van de verleggingsregeling ook als de dienstverrichter in hetzelfde land als de afnemer is gevestigd. Het laatste alternatief lijkt daarbij voor de communautaire wetgever de voorkeur te verdienen, omdat de plaats van dienst dan niet wijzigt. Van een te goeder trouw zijnde dienstverrichter is sprake als cumulatief aan de drie volgende eisen is voldaan:

1. De dienstverrichter heeft steeds contact met één of meer personen uit één bepaalde plaats van wie ook de opdracht tot dienstverlening afkomstig is en aan wie hij zijn dienst ook aflevert.
2. De dienstverrichter heeft bijvoorbeeld naar aanleiding van de aard van de gevraagde dienst, de omvang hiervan of het vermeende gebruik dat de afnemer van de prestatie gaat maken redelijkerwijs de indruk kunnen krijgen dat hij zijn dienst levert aan de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting van deze ondernemer.
3. De dienstverrichter beschikt over een btw-identificatienummer van de dienstontvanger dat is afgegeven door de autoriteiten van het land waar de vermeende zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting is gevestigd.

#### 8.5.3.3 *De primaire vestigingsplaats van de niet-belastingplichtige rechtspersoon of samenwerkingsverband op basis van de werkelijke activiteiten*

In paragraaf 8.4.4 is ten slotte aandacht besteed aan de vraag of de primaire vestigingsplaats van een niet-belastingplichtige moet worden bepaald door te kijken naar de plaats waar hij zijn werkelijke activiteiten ontplooit. Om heffing in het land van verbruik en het land van besteding te bereiken kan dit wenselijk zijn. Ingekochte diensten moeten worden geacht te worden gebruikt in het land waar de niet-belastingplichtige zijn werkelijke activiteiten ontplooit. Ook vanuit het oogpunt van neutraliteit is heffing in het land van verbruik gewenst. Misbruik wordt ten slotte voorkomen, omdat het vaak minder gewenst is de plaats waar de activiteiten worden ontplooid te verplaatsen dan de plaats waar het bestuur zich bevindt. De administratieve



eenvoud, de controlemogelijkheden en rechtszekerheid voor de dienstverrichter zijn voldoende gewaarborgd wanneer wordt aangesloten bij de werkelijke activiteiten. Soms kan het voor de dienstverrichter eenvoudiger zijn om vast te stellen waar de werkelijke activiteiten worden ontplooid, omdat hij zijn dienst verricht op deze plaats en contact heeft met het personeel dat zich met deze activiteiten bezig houdt.

## DEEL IV

# Onderlinge relatie

In deel IV van dit onderzoek wordt ingegaan op de onderlinge relatie tussen de diverse vestigingen die een ondernemer kan hebben. Daarbij wordt allereerst ingegaan op de vraag of tussen een zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling belastbare prestaties kunnen plaatsvinden in geval van kostendoorberekeningen of daadwerkelijk voor elkaar verrichte werkzaamheden. Vervolgens wordt aandacht besteed aan de vraag hoe moet worden omgegaan met het aftrekrecht van een ondernemer die verscheidene vestigingen in verscheidene landen heeft. Ten slotte wordt ingegaan op de vraag of vestigingen als zodanig of steeds de gehele persoon van de ondernemer moet worden opgenomen in de fiscale eenheid. De vraag over belastbare prestaties tussen vestigingen wordt dan opnieuw beantwoord er van uitgaande dat één van de vestigingen onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid en de andere niet.



## HOOFDSTUK 9

# Relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting

### 9.1 Inleiding

In de hoofdstukken 7 en 8 is specifiek aandacht besteed aan de invulling van de vestigingsplaatsvormen, zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting en woon- en gebruikelijke verblijfplaats en de functie die zij vervullen bij de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. De nadruk heeft in deze hoofdstukken niet gelegen op de onderlinge relatie tussen deze vestigingsplaatsvormen in het algemeen. Slechts hun onderlinge relatie in verband met de toerekening van een prestatie aan een van de vestigingen is aan bod gekomen. Een onderzoek naar de invulling van de woon- en vestigingsplaats in de omzetbelasting is echter niet compleet zonder deze onderlinge relatie onder de loep te nemen. Daarbij staat in de eerste plaats de vraag centraal of tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting onderling belastbare prestaties voor de btw kunnen plaatsvinden. Ik spreek hier uitdrukkelijk van zetel van bedrijfsuitoefening in plaats van hoofdhuis. De maatschappelijke term hoofdhuis die vaak gebruikt wordt ter aanduiding van een hoofvestiging van een ondernemer, is geen begrip dat in de btw-richtlijn voorkomt. Inhoudelijk zijn het begrip zetel van bedrijfsuitoefening en de maatschappelijke term hoofdhuis mijns inziens gelijk. In paragraaf 9.2 wordt de relatie zetel van bedrijfsuitoefening-vaste inrichting bekeken vanuit het perspectief van één entiteit. Omdat naar mijn mening tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting onderling geen belastbare prestaties kunnen plaatsvinden, neemt de ondernemer met verscheidene vestigingen binnen de omzetbelasting een bijzondere positie in onder meer wanneer het gaat om het bepalen van het aftrekrecht. In paragraaf 9.3 wordt dan ook aandacht besteed aan de wijze waarop het aftrekrecht van deze ondernemer moet worden bepaald. Nadat aldus de positie van de individuele belastingplichtige onder de loep is genomen, wordt ingegaan op de situatie van bijvoorbeeld een vaste inrichting die deel uitmaakt van een fiscale eenheid. Opnieuw komt dan de vraag aan de orde of voor de btw belastbare prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting kunnen worden erkend. Op deze vraag en de vraag naar een fiscale eenheid over de grenzen van een land heen zal worden ingegaan in paragraaf 9.4.

9.2 **Prestaties tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting**

9.2.1 ***Inleiding***

Voor de vraag of tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting belastbare prestaties plaatsvinden is de zaak FCE Bank<sup>1</sup> leidinggevend. In paragraaf 9.2.2 zal daarom allereerst deze zaak aan een analyse worden onderworpen. Vervolgens wordt in paragraaf 9.2.3 besproken in welke situaties de vraag of prestaties plaatsvinden tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting zich voordoet en of het ter beantwoording van deze kwestie bijvoorbeeld van belang is onderscheid te maken tussen de situatie waarin beide vestigingen zich binnen de Unie bevinden en de situatie waarin één van de vestigingen zich buiten de Unie bevindt. In paragraaf 9.2.4 zal op de invulling van de begrippen 'persoon' en 'ieder' in de zin van art. 9, eerste en tweede lid, btw-richtlijn worden ingegaan en hoe deze in verband kunnen worden gebracht met de vraag of prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting plaatsvinden. In de paragrafen 9.2.5 en 9.2.6 zullen achtereenvolgens het door het Hof van Justitie in de zaak FCE Bank aangelegde criterium zelfstandigheid en de in andere bepalingen uit de btw-richtlijn te vinden aanwijzingen voor beantwoording van het voorliggende vraagstuk worden besproken. In paragraaf 9.2.7 volgt ten slotte een bespreking van de mogelijkheden tot misbruik als geen prestaties worden aangenomen tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en de mogelijkheid tot bestrijding van dit misbruik.

9.2.2 ***De zaak FCE Bank***

De zaak FCE Bank<sup>2</sup> is de enige zaak van het Hof van Justitie over de kwestie van prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. In deze zaak gaat het om een Italiaanse nevenvestiging van de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde FCE Bank. De hoofdvestiging van de bank in het Verenigd Koninkrijk verricht voor rekening van haar nevenvestigingen, waaronder de Italiaanse, diensten op het gebied van consultancy, management, opleiding van personeel, gegevensbehandeling en de levering en het beheer van software. De kosten van deze diensten worden verdeeld over de nevenvestigingen. Ter zake van deze doorbelasting van kosten reikt de Italiaanse nevenvestiging facturen aan zichzelf uit. De btw die was verschuldigd over deze kostendoorbelasting betaalde de Italiaanse nevenvestiging aan de Italiaanse belastingdienst. Later vraagt zij om terugbetaling van deze btw met als motivering dat zij geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft. FCE Bank neemt in de procedure het standpunt in dat

1. HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, VN 2006/18.25 (FCE Bank).  
2. HvJ FCE Bank, reeds aangehaald.

tussen haar en haar nevenvestiging FCE IT geen rechtsverhouding kan bestaan omdat zij één enkele belastingplichtige vormen. Er is geen dienst onder bezwarende titel mogelijk tussen twee in afzonderlijke lidstaten gelegen vestigingen.

Het Hof van Justitie is redelijk kort in zijn beantwoording van de prejudiciële vragen. Voordat het Hof op de vragen in gaat stelt het vast dat het een belastingplichtige betreft die binnen de Unie is gevestigd. Het is daarom niet noodzakelijk om uitspraak te doen over de situatie waarin de zetel van bedrijfsuitoefening buiten de Unie is gevestigd. Het Hof stelt vast dat een dienst pas belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter en ontvanger van de dienst een rechtsverhouding bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld. Om vast te stellen of een dergelijke rechtsverhouding bestaat, moet worden onderzocht of FCE IT een zelfstandige economische activiteit uitoefent. Het bijkantoor draagt naar het oordeel van het Hof niet het economische risico dat is verbonden aan de uitoefening van kredietverlening, zoals de niet-terugbetaling van een lening door een klant. Het is de bank als rechtspersoon die dit risico draagt en daartoe in haar lidstaat van oorsprong gecontroleerd wordt op haar financiële soliditeit en haar solvabiliteit. Als bijkantoor beschikt FCE IT immers niet over dotatiekapitaal. Derhalve is FCE IT volledig afhankelijk van FCE Bank. Hieraan wordt naar het oordeel van het Hof niet afgedaan door art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn. Deze bepaling stelt vast wie de belastingplichtige is met betrekking tot handelingen tussen een bijkantoor en derde partijen. Zij is dus niet relevant voor een geval als deze waar het gaat om transacties tussen een in een lidstaat gevestigde vennootschap en een van haar in een andere lidstaat gevestigde bijkantoren. Het OESO-Modelverdrag is niet relevant, omdat het betrekking heeft op directe belastingen, terwijl de btw een indirecte belasting is. Ook het bestaan van een overeenkomst over de toerekening van de kosten is niet relevant, omdat over een dergelijke overeenkomst niet is onderhandeld tussen zelfstandige partijen. Aan beantwoording van de gestelde prejudiciële vraag over de vrijheid van vestiging komt het Hof niet toe. Zodra is vastgesteld dat een nationale wetgeving of praktijk in strijd is met de Zesde Richtlijn, behoeft niet meer te worden onderzocht of zij in strijd is met de in het Verdrag neergelegde fundamentele vrijheden, zoals de vrijheid van vestiging.

Uit de zaak FCE Bank volgen naar mijn mening de volgende belangrijke punten:

- Wat allereerst opvalt, is dat het Hof van Justitie zijn arrest meteen beperkt tot de beantwoording van de vraag in de situatie waarin de zetel van bedrijfsuitoefening binnen de Unie is gevestigd. De vraag is of het antwoord van het Hof anders zou luiden wanneer de zetel van bedrijfsuitoefening van

FCE Bank buiten de Unie zou zijn gevestigd.<sup>3</sup> Aan deze kwestie zal aandacht worden besteed in paragraaf 9.2.3.

- Het Hof van Justitie besteedt geen aandacht aan de vraag of een vaste inrichting als 'ieder' en 'persoon' in de zin van art. 9, eerste en tweede lid, btw-richtlijn kan worden aangemerkt.<sup>4</sup> Als de vaste inrichting niet als zodanig kan worden aangemerkt, lijkt de vraag of sprake is van een zelfstandig optreden niet relevant. Vraag hierbij is echter of het vaststellen dat iemand als 'ieder' en 'persoon' kan worden aangemerkt voor gaat op de vraag of iemand 'zelfstandig' is. Al deze woorden worden in één zin genoemd in art. 9, eerste lid, btw-richtlijn.
- Het valt op dat ondanks het feit dat de zetel van bedrijfsuitoefening de prestatie in kwestie verricht, wordt ingegaan op de belastingplicht van de afnemer, in dit geval de vaste inrichting. De vraag is welke eisen aan een afnemer moeten worden gesteld om deze als afnemer aan te kunnen merken. Aan deze kwestie en de in de vorige bullet genoemde kwestie die hiermee samenhangt, zal aandacht worden besteed in paragraaf 9.2.4.
- Doorslaggevend is dat FCE IT zelf geen economisch risico loopt. Aan andere aspecten van het begrip zelfstandigheid, zoals de in de zaak DFDS voorkomende contractuele beperkingen, wordt geen aandacht besteed. Het Hof van Justitie neemt niet de stelling in dat tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting nooit prestaties kunnen plaatsvinden. Dit doet de vraag rijzen of er ook zelfstandige vaste inrichtingen kunnen zijn.<sup>5</sup> In paragraaf 9.2.5 zal hieraan aandacht worden besteed. In paragraaf 9.4 wordt aandacht besteed aan de situatie waarin één van de onderdelen deel uitmaakt van een fiscale eenheid. In paragraaf 7.3.3 is reeds aandacht besteed aan de vraag of tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting belastbare prestaties plaatsvinden in DFDS-situaties. Daar is deze vraag bevestigend beantwoord. Interessant is verder de vraag of vaste inrichtingen ten opzichte van elkaar zelfstandig kunnen optreden en prestaties tussen vaste inrichtingen van een ondernemer belast kunnen zijn. Ook hieraan zal aandacht worden besteed in paragraaf 9.2.5.
- De Italiaanse regering, Advocaat-generaal Léger en het Hof van Justitie noemen in het kader van de procedure buiten de bepalingen van de belastingplicht andere bepalingen uit de Zesde Richtlijn op basis waarvan zou kunnen worden vastgesteld of prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting belast kunnen zijn. Deze bepalingen zullen onder de loep worden genomen in paragraaf 9.2.6.

3. Vgl. M. Schrauwen, De vaste inrichting a contrario btw-belast, Btw Brief 2006, nr. 4, blz. 10.

4. Vgl. M.E. van Hilten, noot bij HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, BNB 2006/184 en M.M.W.D. Merks, De vaste inrichting in de Europese btw, WFR 2006, blz. 920 e.v.

5. Vgl. M. Schrauwen, a.w., blz. 9.

### 9.2.3 Te onderscheiden situaties

In de zaak FCE Bank gaat het om een zetel van bedrijfsuitoefening die kosten doorbelast aan een vaste inrichting. Het is ook mogelijk dat een vaste inrichting kosten doorbelast aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een andere vaste inrichting. Daarbij kunnen zowel degene die kosten doorbelast als degene die de kosten in rekening krijgt gebracht binnen de Unie zijn gevestigd (dit kan dezelfde lidstaat zijn of twee verschillende lidstaten) of kan één van de twee buiten de Unie zijn gevestigd. Ook is het uiteraard mogelijk dat beide buiten de Unie zijn gevestigd. Deze situatie is echter voor de Europese btw-regelgeving in beginsel<sup>6</sup> niet relevant en zal dus buiten beschouwing worden gelaten. Er kunnen dusdoende een drietal situaties worden onderscheiden met een viertal sub situaties:

1. De zetel van bedrijfsuitoefening belast kosten door aan een vaste inrichting en
  - a) beide zijn in dezelfde lidstaat gevestigd;
  - b) beide zijn in verschillende lidstaten gevestigd;
  - c) degene die de kosten doorbelast, de zetel van bedrijfsuitoefening, is buiten de Unie gevestigd;
  - d) degene die de kosten in rekening krijgt gebracht, de vaste inrichting, is buiten de Unie gevestigd.
2. De vaste inrichting belast kosten door aan de zetel van bedrijfsuitoefening en
  - a) beide zijn in dezelfde lidstaat gevestigd;
  - b) beide zijn in verschillende lidstaten gevestigd;
  - c) degene die de kosten doorbelast, de vaste inrichting, is buiten de Unie gevestigd;
  - d) degene die de kosten in rekening krijgt gebracht, de zetel van bedrijfsuitoefening, is buiten de Unie gevestigd.
3. De vaste inrichting belast kosten door aan een andere vaste inrichting en
  - a) beide zijn in dezelfde lidstaat gevestigd;
  - b) beide zijn in verschillende lidstaten gevestigd;
  - c) degene die de kosten doorbelast is buiten de Unie gevestigd;
  - d) degene die de kosten in rekening krijgt gebracht is buiten de Unie gevestigd.

Het Hof van Justitie doet in de zaak FCE Bank uitspraak over situatie 1b, waarbij het uitdrukkelijk aangeeft dat het geen uitspraak hoeft te doen over situatie 1c. Daarbij staat voor situatie 1b vast dat op basis van de feiten zoals deze zich in

6. Er kunnen situaties zijn waarin btw-heffing binnen de Unie zich voordoet, bijvoorbeeld als één van de vestigingen een onroerende zaak heeft binnen de Unie (niet zijnde een vaste inrichting) en de andere vestiging diensten doorbelast die betrekking hebben op dat onroerend goed of als goederen worden geleverd tussen de vestigingen en de goederen zich binnen de Unie bevinden.



de FCE Bank zaak voordoen geen sprake is van een prestatie tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. Die lijn kan mijns inziens worden doorgetrokken naar situatie 1a, omdat het functioneren van de vaste inrichting ten opzichte van de zetel van bedrijfsuitoefening in de situatie niet anders is en ook in dat geval de zetel van bedrijfsuitoefening binnen de Unie is gevestigd. Over situatie 1c is bekend dat het Hof daarover in de zaak FCE Bank niet expliciet uitspraak heeft gedaan. Voor alle andere situaties is de uitkomst op grond van de FCE Bank zaak niet onmiddellijk duidelijk.

Naast een onderscheid tussen degene die doorbelast, doorbelast krijgt en waar zij zijn gevestigd, kan een onderscheid worden gemaakt tussen de doorbelasting van wat ik zal aanduiden als interne en externe kosten. Van doorbelasting van interne kosten is sprake indien kosten worden doorbelast die binnen de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting zelf opkomen. Het betreft kosten die niet rechtstreeks verband houden met aan die zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting door derden verrichte prestaties. Het gaat bijvoorbeeld om de doorbelasting van personeelskosten van personeel dat bij de inrichting die de kosten doorbelast in dienst is of de situatie waarin een vestiging met gebruikmaking van eigen personeel en middelen werkzaamheden verricht voor de andere vestiging. Externe kosten zijn kosten die rechtstreeks verband houden met de aan de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting door derden verrichte prestaties. Een voorbeeld is het centraal inkopen van reclame waarbij de kosten vervolgens over de verschillende vestigingen worden verdeeld.

In deze paragraaf zal worden gezien in hoeverre het feit dat één van de vestigingen buiten de Unie is gevestigd van invloed kan zijn op de vraag of tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en vaste inrichtingen onderling belastbare prestaties kunnen plaatsvinden. De te onderscheiden situaties al naar gelang wie de kosten doorbelast en aan wie dat gebeurt, zullen in de paragrafen 9.2.4 en 9.2.5 de revue passeren.

Bij de doorbelasting van kosten in een zuiver binnenlandse situatie waarin zowel degene die de kosten doorbelast als degene die de kosten doorbelast krijgt in hetzelfde land zijn gevestigd (situaties 1a, 2a en 3a) zal over het algemeen geen risico bestaan op belastingontwijkingsgedrag van belastingplichtigen. Ongeacht welke vestiging de dienst inkoopt, heffing zal in hetzelfde land plaatsvinden. Op basis van de hoofdregel voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen zijn immers de meeste diensten belast in het land waar de afnemer is gevestigd. Het risico op belastingontwijkingsgedrag van belastingplichtigen is wel aanwezig in de situatie dat degene die de kosten doorbelast in een andere lidstaat is gevestigd dan degene die de kosten doorbelast krijgt. Het is dan mogelijk om diensten juist door de ene of de andere vestiging in te laten kopen om gebruik te maken van een voordelig tarief of een gunstige regeling,

indien de btw (geheel of gedeeltelijk) niet in aftrek kan worden gebracht. Het risico op belastingontwijkingsgedrag kan groter worden als één van de vestigingen buiten de Unie is gevestigd. Het voordeel hoeft dan niet alleen te bestaan uit een tariefsvoordeel, maar kan ook niet-heffing zijn.

Wanneer we kijken naar de relatie tussen de Unie en landen buiten de Unie dan is voor goederen vastgelegd dat deze bij binnenkomst in de Unie in het land waar zij binnen komen aan btw-heffing worden onderworpen, tenzij ze onder een douaneregeling worden geplaatst. Voor diensten treedt een dergelijke fysieke overbrenging van het ene naar het andere land niet op. Het instrument om ervoor te zorgen dat van buiten de Unie komende diensten die binnen de Unie worden verbruikt binnen de Unie worden belast zijn de regels voor de plaats van dienst. Voor belastingplichtigen, waarover we het hebben als het gaat om de vraag of prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en vaste inrichtingen onderling zijn belast, bepaalt art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) dat diensten belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd. Hierbij kunnen diensten worden toegerekend aan de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting. Zoals ik heb beschreven in paragraaf 8.2.4.5 kan als aan bepaalde voorwaarden is voldaan heffing plaatsvinden bij een andere vestiging dan de vestiging die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst en de inhoud en omvang van de te leveren prestatie en de prijs in overleg met de dienstverrichter heeft bepaald (zie voor een nadere uitwerking hiervan naast paragraaf 8.2.4.5 ook paragraaf 9.2.7).<sup>7</sup> Ook kunnen lidstaten er op grond van art. 59bis, onderdeel b, btw-richtlijn voor kiezen om diensten die volgens de regels voor de plaats van dienst belast zijn buiten de Unie te belasten wanneer het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie van de diensten op hun grondgebied plaatsvindt. Hiermee hebben lidstaten in de situatie dat één van de vestigingen binnen de Unie is gevestigd en de andere buiten de Unie nog een extra middel om heffing in hun land te verzekeren als de in hun land gevestigde vestiging degene is voor wie de ingekochte dienst is bestemd. Het is echter niet mogelijk om deze bepaling toe te passen wanneer de diensten worden gebruikt door verscheidene vestigingen gevestigd in verschillende landen.

Naar mijn mening moet de situatie waarin één van de vestigingen die betrokken is bij het doorbelasten van kosten buiten de Unie is gevestigd niet anders worden behandeld dan de situatie waarin beide binnen de Unie of beide in dezelfde lidstaat zijn gevestigd.<sup>8</sup> De positie van de vestigingen ten opzichte van elkaar is niet anders dan in de zuiver binnenlandse situatie en de situatie

7. Vgl. G.J. van Norden, *Het concern in de btw*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 304.

8. Vgl. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 303 en H. Can, *Swiss VAT Treatment of Cross-Border Services between a Company's Head Office and its Fixed Establishment*, *International VAT Monitor* November/December 2006, blz. 427.

waarin de vestigingen in verschillende lidstaten zijn gevestigd. Art. 59bis, onderdeel b, btw-richtlijn biedt in de situatie van een dienst die aan een buiten de Unie gevestigde inrichting van een ondernemer wordt verricht, maar die is bestemd voor een binnen de Unie gevestigde inrichting van dezelfde ondernemer een extra heffingsmogelijkheid die niet geldt wanneer het gaat om vestigingen die zich in verschillende lidstaten bevinden. Mijns inziens biedt dit artikel voldoende mogelijkheid om het grotere risico op belastingontwijkingsgedrag van belastingplichtigen, dat bestaat in de situatie dat een buiten de Unie gevestigde inrichting bij de doorbelasting is betrokken, op te vangen. Opgemerkt zij wel dat deze mogelijkheid alleen bestaat voor zogenoemde externe kosten. Slechts als een dienstverrichter een dienst verricht waarvoor een vestiging die zich buiten de Unie bevindt, betaalt, maar die is bestemd voor een binnen de Unie gevestigde inrichting kan de lidstaat waar laatstgenoemde inrichting is gevestigd het standpunt innemen dat de dienst van de dienstverrichter op grond van art. 59bis, onderdeel b, btw-richtlijn belast is in zijn land.

Bij een doorbelasting van interne kosten zijn de kosten niet direct toe te rekenen aan een afgenomen dienst van degene die de kosten doorberekent. Degene die kosten doorbelast heeft met behulp van diverse ingekochte goederen en diensten en/of arbeid van zijn personeel bepaalde werkzaamheden verricht voor de vestiging aan wie kosten worden doorberekend. In tegenstelling tot een externe kostendoorbelasting zal een interne kostendoorbelasting mijns inziens over het algemeen niet alleen zijn ingegeven door het behalen van een belastingvoordeel, maar ook door de bedrijfsvoering van de onderneming zelf. In dat opzicht is de keuze om bepaalde diensten zelf te verrichten vergelijkbaar met de keuze om bepaalde diensten uit te besteden. In geval van uitbesteding wordt geaccepteerd dat de btw-gevolgen anders zijn.<sup>9</sup> Dat daarbij fiscale overwegingen een rol hebben gespeeld doet daar niet aan af.<sup>10</sup> Tevens kan het belasten van een interne kostendoorbelasting leiden tot heffing over kosten die eerder niet aan heffing waren onderworpen, zoals heffing over personeelskosten. Wanneer het gaat om het corrigeren van het profijt dat een ondernemer heeft door gebruik te maken van een in een ander land geldend voordelig regime hoeft mijns inziens alleen dat deel van de kosten dat betrekking heeft op van derden ontvangen diensten in de heffing te worden betrokken. Op het punt van de interne kostendoorberekening kom ik terug in paragraaf 9.2.7.

9. HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, BNB 2006/124 (Arthur Andersen).

10. HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, VN 2001/58.20 (Cantor Fitzgerald).

#### 9.2.4 De begrippen 'ieder' en 'persoon'

Prestaties zijn alleen belastbaar voor de btw, wanneer zij worden verricht door een als zodanig handelende belastingplichtige. In art. 9, eerste lid, btw-richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd *ieder* die op ongeacht welke plaats zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Art. 9, tweede lid, btw-richtlijn, vervolgt daarna met "naast de in lid 1 bedoelde *personen*". Een belastingplichtige is dus een ieder en een persoon. De afnemer hoeft geen belastingplichtige te zijn. Hij is dat vaak juist niet. De omzetbelasting beoogt uiteindelijk consumenten te treffen. Uit diverse uitspraken van het Hof van Justitie blijkt dat geen sprake is van een voor de btw belastbare prestatie wanneer het voordeel van een verrichte activiteit niet aan een of meer aanwijsbare individuen toekomt. Een voordeel dat toekomt aan de maatschappij als zodanig<sup>11</sup> of een bepaalde bedrijfssector<sup>12</sup> kan niet als een dergelijk voordeel worden aangemerkt. In dat geval is geen sprake van een belastbare prestatie voor de btw. Elke ontvanger van een verrichte activiteit dient dus identificeerbaar en individualiseerbaar te zijn om als afnemer voor de btw te kunnen worden aangemerkt en daarmee de aan hem verrichte handeling als belastbare prestatie.

Om een prestatie te kunnen constateren tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling moet degene die de kosten doorberekent dus worden beschouwd als belastingplichtige en daarmee als ieder en persoon en moet degene aan wie de kosten worden doorberekend identificeerbaar en individualiseerbaar zijn. Het Hof van Justitie gaat in de zaak FCE Bank echter niet op deze kwestie in, maar beantwoordt alleen de vraag of een vaste inrichting zelfstandig is in de zin van art. 9, eerste lid, btw-richtlijn. Nu is het ook niet zo dat uit art. 9, eerste lid, btw-richtlijn blijkt dat de toets of sprake is van een ieder en van een persoon vooraf gaat op de vraag of die ieder en die persoon zelfstandig is. In deze paragraaf zal worden ingegaan op het begrip ieder en persoon, de vraag of een zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting als zodanig kunnen worden beschouwd en of zij voldoende individualiseerbaar en identificeerbaar zijn om als afnemer te worden beschouwd. Tevens zal een antwoord worden gezocht op de vraag waarom in de zaak FCE Bank geen belang wordt gehecht aan de vraag of een zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting als ieder en persoon kunnen worden beschouwd en of het door het Hof aangelegde criterium van zelfstandigheid een betere oplossing vormt voor beantwoording van het vraagstuk van prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en vaste inrichtingen onderling.

11. HvJ 18 september 1997, zaak C-384/95, VN 1998/5.17 (Landboden Agrardienste).

12. HvJ 8 maart 1988, zaak 102/86, Jur. 1988, blz. 1464 (Apple and Pear Development Council).

De invulling van de begrippen ieder en persoon is als zodanig in de Europese jurisprudentie niet aan de orde gekomen. In de zaak Gregg & Gregg spreekt het Hof van Justitie bij de uitleg van de begrippen instelling en organisatie van art. 13A, eerste lid, Zesde Richtlijn van een geïndividualiseerde entiteit die een bijzondere taak verricht. Zowel rechtspersonen als twee of meer personen gezamenlijk kunnen naar het oordeel van het Hof als zodanig worden beschouwd.<sup>13</sup> Advocaat-generaal Cosmas gaat in zijn conclusie in de zaak Heerma<sup>14</sup> wel in op het begrip ieder. Over het begrip ieder stelt hij over de Nederlandse zienswijze dat een maatschap als zodanig belastingplichtige is voor de btw:

“Zoals de Commissie terecht opmerkt, is deze Nederlandse zienswijze op BTW-vlak niet in strijd met de doelstellingen van de Zesde richtlijn. In de eerste plaats bepaalt artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn, dat belastingplichtige is *ieder* die zelfstandig de in dit artikel bedoelde economische activiteiten verricht. In de tweede plaats is overeenkomstig het doel van de Zesde richtlijn, namelijk waarborging van een betere neutraliteit van de belastingheffing door middel van een ruime definitie van het begrip belastingplichtige, in de rechtspraak van het Hof herhaaldelijk benadrukt, dat artikel 4 van de richtlijn een zeer ruime werkingssfeer heeft. De specifieke rechtsvorm waaronder een persoon optreedt, is niet de enige factor waarvan afhangt, of die persoon als belastingplichtige is aan te merken. Het bezit van rechtspersoonlijkheid is dan ook geen voorwaarde sine qua non om een samenwerkingsverband van personen als belastingplichtige aan te merken. Voor zover overeenkomstig het nationale recht dat samenwerkingsverband zonder rechtspersoonlijkheid feitelijke economische activiteiten kan verrichten die aan de BTW onderworpen zijn volgens de criteria van artikel 4 van de Zesde richtlijn, kan het uit organisch oogpunt worden aangemerkt als belastingplichtige, zoals ook elk ander persoon die wel rechtspersoonlijkheid bezit.”

Vervolgens stelt hij bij de vraag of de maatschap deel kan uitmaken van een fiscale eenheid:

“Wat het eerste onderdeel van het standpunt van de Commissie betreft, ben ik van mening, dat het geen zin heeft, zich te beroepen op het ontbreken van rechtspersoonlijkheid ten betoge, dat er in casu geen juridische zelfstandigheid is. Het feit dat naar Nederlands recht de maatschap een entiteit is die in staat is een geldige huurovereenkomst te sluiten, geeft haar de juridische zelfstandigheid die in het onderhavige geval vereist is om een kennelijke financiële, economische en organisatorische afhankelijkheid te kunnen aannemen.”

13. HvJ 7 september 1999, zaak C-216/97, BNB 1999/395 (Gregg & Gregg), r.o. 18.

14. Conclusie van Advocaat-generaal Cosmas van 20 mei 1999, bij HvJ 27 januari 2001, zaak C-23/98, BNB 2000/297 (Heerma).

Of de maatschap al dan niet als persoon moet worden gezien acht hij blijkbaar vanzelfsprekend of niet van belang.

In Nederland heeft het begrip ieder een uitgebreide historie. Het begrip wordt gebruikt om aan te duiden dat als belastingplichtige niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen kunnen kwalificeren, maar ook samenwerkingsverbanden in de vorm van een vennootschap onder firma of maatschap of niet als zodanig erkende samenwerkingsverbanden, de feitelijke samenwerkingsverbanden.<sup>15</sup> Het civiele recht is daarbij irrelevant.<sup>16</sup> Om als ieder te kunnen worden beschouwd moet men volgens jurisprudentie zich naar buiten, naar derden toe presenteren als een entiteit die zelfstandig is en een eigen fiscaal bestaan leidt.<sup>17</sup> Volgens Van Doesum is hiervoor niet noodzakelijk dat zij optreden onder een gemeenschappelijke naam. Zij kunnen zich ook op andere wijze naar buiten toe als een eenheid presenteren.<sup>18</sup> Met het gezamenlijk optreden naar buiten toe maken de deelnemers mijns inziens hun wil kenbaar bepaalde activiteiten gezamenlijk en voor gezamenlijke rekening en risico uit te oefenen. Zij verliezen daarmee niet hun eigen zelfstandigheid, naar mijn mening zelfs niet ten aanzien van de gemeenschappelijk uitgeoefende activiteit.<sup>19</sup> In samenwerkingsverbanden opereren deelnemers over het algemeen op voet van gelijkwaardigheid. Zij verrichten slechts gezamenlijk bepaalde activiteiten in plaats van die ieder persoonlijk te verrichten. Voor die gezamenlijke samenwerking worden zij als één entiteit gezien. Indien één van de individuen optreedt ten behoeve van de samenwerking is het niet het individu, maar de samenwerking die als zodanig als belastingplichtige entiteit wordt aangemerkt. Volgens Van Doesum kunnen onderdelen, afdelingen of organen, van een onderneming op zichzelf geen zelfstandige subjecten (entiteiten) zijn en zijn daarom handelingen van een vennoot niet belast indien hij optreedt als orgaan de vennootschap.<sup>20</sup> Ook de fiscale eenheid is in Nederland ontwikkeld op basis van het begrip ieder.<sup>21</sup>

Swinkels<sup>22</sup> is van mening dat het Hof van Justitie een goede definitie geeft van het begrip entiteit in de zaak Süzen<sup>23</sup> en de gevoegde zaken Hidalgo en

15. M.E. van Hilten en H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2007, blz. 54.

16. J.J.P. Swinkels, *De belastingplichtige en de Europese btw*, Den Haag, Koninklijke Vermande, 2001, blz. 117 en 118 en G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 90.

17. TC 28 november 1977, nr. 11 177, BNB 1978/89 (Loonslagers).

18. A.J. van Doesum, *Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw*, Deventer, Kluwer, 2009, blz. 137 e.v.

19. Vgl. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 90.

20. A.J. van Doesum, a.w., blz. 532.

21. Bijvoorbeeld TC 20 december 1954, nr. 68120, BNB 1955/91 en HR 6 september 1978, nr. 18 537, BNB 1978/257.

22. J.J.P. Swinkels, a.w. 2001, blz. 118.

23. HvJ 11 maart 1997, zaak C-13/95, Jur. 1997, blz. I-1259 (Süzen).

Ziemann.<sup>24</sup> Deze zaken gaan niet over omzetbelasting, maar hebben betrekking op Richtlijn 77/187/EEG<sup>25</sup> inzake de onderlinge aanpassing van de wetgeving der Lidstaten betreffende het behoud van de rechten van de werknemers bij overgang van ondernemingen, vestigingen of onderdelen daarvan. Deze richtlijn is naar het oordeel van het Hof van Justitie alleen van toepassing indien de overgang betrekking heeft op een duurzaam georganiseerde economische entiteit waarvan de activiteit niet tot de uitvoering van een bepaald werk is beperkt. Het begrip entiteit verwijst naar een georganiseerd geheel van personen en elementen, waarmee een economische activiteit met een eigen doelstelling kan worden uitgeoefend. Deze definitie doet denken aan de definitie van de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting zoals deze in de voorgaande hoofdstukken aan de orde is gekomen. De overgang van de gehele door de vaste inrichting gedreven onderneming zal ook als de overgang van een onderneming of een onderdeel daarvan in de zin van bovengenoemde richtlijn kunnen worden beschouwd. Derhalve lijkt een vaste inrichting aan de door het Hof van Justitie in de zaak Süzen en de gevoegde zaken Hidalgo en Ziemann genoemde voorwaarden om als entiteit te worden aangemerkt te voldoen. Wanneer het Hof spreekt over doelstelling heeft het het oog op de doelstelling van de over te dragen onderneming of het gedeelte daarvan. Ik kan me echter niet aan de indruk onttrekken dat Swinkels in dit verband doelt op de doelstellingen van de entiteit zelf en niet van de door de entiteit gedreven onderneming. Vanuit dat vertrekpunt zou de stelling in kunnen worden genomen dat een vaste inrichting nooit een eigen doelstelling nastreeft. De doelstelling van de vaste inrichting vormt onderdeel en staat ten dienste van de doelstellingen van de grotere entiteit waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt. Hetzelfde geldt mijns inziens voor de zetel van bedrijfsuitoefening. De zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting verwezenlijken samen de doelstellingen van de entiteit waarvan zij deel uitmaken. Tevens kan mijns inziens de stelling worden ingenomen dat een vaste inrichting zich niet naar buiten toe presenteert als een entiteit die een eigen fiscaal bestaan heeft. De vaste inrichting presenteert zich juist als onderdeel van de grotere entiteit waarvan het deel uitmaakt. De wil om zich als afzonderlijke entiteit naar buiten toe te presenteren ontbreekt derhalve. Hetzelfde geldt voor de zetel van bedrijfsuitoefening. Ook de zetel van bedrijfsuitoefening presenteert zich als onderdeel van de grotere entiteit waarvan het deel uitmaakt, al is dit minder duidelijk dan bij de vaste inrichting, omdat de zetel van bedrijfsuitoefening tevens verantwoordelijk is voor de vertegenwoordiging van de belangen van de entiteit als geheel.

24. HvJ 10 december 1998, zaak C-173/96 en C-247/96, Jur. 1998, blz. I-8237 (gevoegde zaken Hidalgo en Ziemann).

25. Richtlijn 77/187/EEG van 14 februari 1977, PbEG 1977, L 61, blz. 26 e.v.

Het begrip ieder komt alleen in art. 9, eerste lid, btw-richtlijn voor. Het begrip persoon treffen we echter ook aan in art. 10 en 11 btw-richtlijn. Art. 10 btw-richtlijn sluit loontrekkenden en andere personen van belastingheffing uit voor zover zij met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden. Uit het feit dat art. 10 btw-richtlijn spreekt van loontrekkenden en *andere personen* volgt dat loontrekkenden in elk geval als persoon worden beschouwd voor toepassing van de btw-richtlijn. Met loontrekkenden zal mijns inziens gelet op de maatschappelijke betekenis van dit woord worden geduid op werknemers en dus op natuurlijk personen. Onduidelijk is of met de woorden 'andere personen' als genoemd in art. 10 btw-richtlijn ook wordt bedoeld op rechtspersonen en andere entiteiten als personenvennootschappen. In bijlage A, nr. 2 bij art. 4 Tweede Richtlijn wordt ten aanzien van het begrip zelfstandig opgemerkt dat dit met name beoogt loontrekkenden die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan van belastingheffing uit te sluiten. De toevoeging die bij introductie van de Zesde Richtlijn heeft plaatsgevonden dat de term zelfstandig ook andere personen omvat die enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden is mijns inziens bedoeld om natuurlijk personen die formeel geen arbeidsovereenkomst hebben met hun werkgever, maar wel feitelijk als ondergeschikte optreden hetzelfde te behandelen als diegenen die wel een arbeidsovereenkomst hebben. De tekst van de Tweede Richtlijn zal op dit punt vermoedelijk tekort hebben geschoten. Art. 10 btw-richtlijn zegt mijns inziens dan ook niets anders over het begrip personen dan dat natuurlijk personen als personen kunnen worden aangemerkt. Het Hof van Justitie laat zich echter in de zaak FCE Bank niet hinderen door de vraag of art. 10 btw-richtlijn alleen voor natuurlijk personen is geschreven en past de bepaling toe op een onderdeel van een rechtspersoon. Ten aanzien van loontrekkenden en andere personen met een juridische band van ondergeschiktheid waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt, kan verder worden opgemerkt dat zij niet de wil hebben om hun eigen fiscaal bestaan te leiden wat betreft het verrichten van prestaties.<sup>26</sup> Zij treden bij het verrichten van prestaties op als vertegenwoordiger van hun werkgever. De wil van een natuurlijk persoon om geen eigen fiscaal bestaan te leiden, maar namens zijn feitelijk werkgever prestaties te verrichten, zal moeten blijken uit objectieve omstandigheden.<sup>27</sup> Deze objectieve omstandigheden zullen moeten

26. Als consument hebben zij uiteraard wel de wil om als afnemer een eigen fiscaal bestaan te leiden.

27. In het recht kan alleen worden aangesloten bij waarneembare feiten, toestanden en verschijnselen. Aldus ook H.W.M. van Kesteren, *Fiscale rechtswil. Betekenis van oogmerken en keuzen voor de grenzen van de onderneming in de inkomsten-, vennootschaps- en omzetbelasting*, Arnhem, Gouda Quint, 1994, blz. 22.



worden gevonden in de arbeidsvoorwaarden en de feitelijke voorwaarden waaronder een natuurlijk persoon zijn werkzaamheden uitoefent.

Ook in art. 11 btw-richtlijn komt het begrip personen voor. Op grond van deze bepaling kunnen lidstaten personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar zijn verbonden samen als één belastingplichtige aanmerken. Dat wordt gesproken van personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd *en* die juridisch gezien zelfstandig zijn, zou kunnen betekenen dat er ook personen zijn die niet juridisch gezien zelfstandig zijn. Van Norden is van mening dat 'juridisch gezien zelfstandig' een communautair begrip is<sup>28</sup> en dat de invulling ervan dus niet afhankelijk is van het civiele recht van de lidstaten. Een dergelijke uitleg doet recht aan het neutraliteitsbeginsel en is in lijn met jurisprudentie van het Hof van Justitie. Ongeacht zijn rechtsvorm kan een persoon dan deel uitmaken van een fiscale eenheid, de voordelen daarvan genieten en de eventuele nadelen daarvan ondervinden.<sup>29</sup> In de jurisprudentie van het Hof van Justitie worden in de richtlijn genoemde begrippen waarvan de invulling niet is overgelaten aan de lidstaten zelf (zie bijvoorbeeld art. 132, eerste lid, onderdeel c, btw-richtlijn en de uitleg van deze bepaling in de gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen<sup>30</sup>) over het algemeen als communautaire begrippen aangemerkt.<sup>31</sup> Daarnaast heeft het Hof van Justitie in de zaak SAFE<sup>32</sup> ten aanzien van het leveringsbegrip specifiek aangegeven dat het civiele recht van de lidstaten hierbij niet doorslaggevend is.

Juridisch gezien zelfstandig zijn mijns inziens die subjecten die door hun handelingen rechten en verplichtingen in het leven kunnen roepen en daarom maatschappelijk gezien als zelfstandig handelend kunnen worden beschouwd.<sup>33</sup> Enkel wanneer van een dergelijke uitleg wordt uitgegaan is de btw rechtsvorm-neutraal en onafhankelijk van het recht van de lidstaten. Omdat maatschappelijk gezien in de meeste lidstaten zowel rechtspersonen als natuurlijk personen en samenwerkingsverbanden dragers van rechten en plichten kunnen zijn, zijn zij juridisch gezien als zelfstandig te beschouwen.<sup>34</sup> De term 'juridisch gezien zelfstandig' impliceert een afbakening van een bepaald rechtssubject. Ook de term persoon draagt naar maatschappelijke opvattingen gezien een afbakening

28. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 195.

29. Aldus ook A.J. van Doesum, a.w. blz. 162.

30. HvJ 27 april 2006, zaak C-443/04 en C-444/04, BNB 2006/256 (gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen).

31. Aldus ook A. van Dongen, a.w., blz. 54.

32. HvJ 8 februari 1990, zaak 320/88, BNB 1990/271 (SAFE).

33. Aldus ook Advocaat-generaal Cosmas in zijn conclusie bij de zaak Heerma, reeds aangehaald, punt 22.

34. Aldus ook Advocaat-generaal Cosmas in zijn conclusie bij de zaak Heerma, reeds aangehaald.

van een rechtssubject in zich. Het komt mij dan ook voor dat het gebruik van het woord ‘en’ tussen “personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat gevestigd zijn” en “die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn” betrekking heeft op het tweede gedeelte van laatstgenoemde zinsnede “het financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn”. Een afgebakend rechtssubject is dan wel juridisch gezien zelfstandig, maar kan al dan niet zodanig nauw met andere rechtssubjecten verbonden zijn dat hij met hen als fiscale eenheid kan worden aangemerkt. Personen zijn mijns inziens dus per definitie juridisch gezien zelfstandig en zijn dragers van rechten en verplichtingen. Een vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening zijn als onderdelen van een rechtssubject als zodanig geen drager van rechten en verplichtingen. Het is het rechtssubject als geheel dat de rechten en verplichtingen draagt. Een vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening zijn als zodanig dan ook niet als persoon aan te merken. Het zijn van drager van rechten en verplichtingen is mijns inziens bovendien een vereiste om als afnemer te kunnen handelen. Pas als een drager van rechten en verplichtingen kun je een overeenkomst tot levering van een bepaald goed of bepaalde dienst aangaan en een verplichting tot betaling aangaan. Ook deze rechten en verplichtingen liggen niet bij de vaste inrichting of zetel van bedrijfsuitoefening als onderdeel van het rechtssubject, maar het rechtssubject zelf.

De vraag die na deze analyse blijft open staan is waarom het Hof van Justitie kiest voor een benadering vanuit het begrip zelfstandigheid in plaats vanuit de begrippen ieder en persoon. Het nadeel van de door het Hof gekozen methode is dat nog geen duidelijkheid bestaat over de vraag of in alle gevallen prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en vaste inrichtingen onderling buiten de heffing blijven. De vraag is of er ook zelfstandige vaste inrichtingen kunnen zijn.<sup>35</sup> Op deze vraag zal worden ingegaan in paragraaf 9.2.5. Als het standpunt wordt ingenomen dat een vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening geen persoon en geen ieder is, omdat daarvoor is vereist dat sprake is van een zelfstandige drager van rechten en verplichtingen is uitgesloten dat zij als belastingplichtige of afnemer kunnen optreden, met uitzondering van eventueel de bijzondere DFDS-situaties (zie paragraaf 7.3.3). Het komt mij echter voor dat het belang dat in Nederland historisch is toegekend aan de uitwerking van het begrip ieder in Europees verband minder van belang is. Dit volgt alleen al uit het feit dat het begrip zelfstandig in een tweetal bepalingen in de btw-richtlijn is uitgewerkt, terwijl dit voor het begrip ieder niet het geval is. De vraagstelling van de verwijzende rechter heeft mijns inziens geen rol gespeeld bij de keuze voor de weg die het

35. Aldus ook: M. Schrauwen, a.w., blz. 9.

Hof in slaat. Hoewel de vraag luidt of sprake is van een zelfstandig belastingplichtige, wordt met het woord 'zelfstandig' in de vraagstelling mijns inziens bedoeld op een afzonderlijke belastingplichtige. Bovendien zal het Hof zich naar mijn mening niet door de vraagstelling laten weerhouden het oordeel te geven dat sprake moet zijn van een 'ieder' en een 'persoon' om prestaties tussen vestigingen van één ondernemer onderling aan te nemen, indien het Hof van mening is dat dit rechtens is. Het Hof zal immers binnen het toepasselijke recht, in dit geval de btw-richtlijn, een antwoord moeten geven op de vragen dat nuttig is voor de verwijzende rechter.<sup>36</sup>

Daarnaast toetst het Hof van Justitie of de vaste inrichting belastingplichtig is en niet of de zetel van bedrijfsuitoefening dat is. Zoals hiervoor al is beschreven treedt de zetel van bedrijfsuitoefening op als vertegenwoordiger van de belangen van het gehele rechtssubject. Het rechtssubject is in de zaak FCE Bank wel als zelfstandig aan te merken. Ook de zetel van bedrijfsuitoefening presenteert zich mijns inziens als onderdeel van de entiteit als geheel, maar dat ligt minder voor de hand dan bij de vaste inrichting vanwege de vertegenwoordiging van de belangen van de gehele entiteit. Naar mijn mening moet daarin dan ook de verklaring worden gezocht dat het Hof in de zaak FCE Bank toetst of de vaste inrichting belastingplichtig is.

#### 9.2.5 *Zelfstandig*

Het begrip 'zelfstandig' is in de Europese jurisprudentie wel aan de orde gekomen. De eerste zaak die over het begrip zelfstandig gaat is de Nederlandse zaak Commissie/Nederland.<sup>37</sup> In deze zaak gaat het om de belastingplicht van notarissen en gerechtsdeurwaarders. Het Hof van Justitie oordeelt dat deze beroepsgroepen hun activiteiten voor eigen rekening en voor eigen verantwoordelijkheid uitoefenen. Binnen bepaalde bij de wet gestelde grenzen regelen zij vrijelijk de voorwaarden waaronder zij hun werkzaamheden uitoefenen en zij ontvangen zelf de vergoedingen waaruit zij hun inkomen halen. Het feit dat zij aan disciplinaire controle onder toezicht van de overheid zijn onderworpen (wat ook bij andere vrije beroepen het geval is) als ook het feit dat hun vergoedingen wettelijk zijn geregeld is niet voldoende om hen aan te merken als personen die zich ten opzichte van een werkgever in een juridische verhouding van ondergeschiktheid bevinden.

36. Het Hof kan daarbij de vraag herformuleren of ingaan op een andere regeling die het van toepassing acht, waardoor aan de gestelde vragen in het geheel niet wordt toegekomen. Zie bijvoorbeeld HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, VN 2005/32.26 (RAL Channel Islands), waarin het Hof in plaats van in te gaan op vragen van de verwijzende rechter over de vaste inrichting en misbruik van recht oordeelt dat sprake is van een vermakelijkheidsdienst, die belast is in het Verenigd Koninkrijk. Daardoor worden de vragen over de vaste inrichting en misbruik van recht irrelevant. Het Hof gaat daar dan ook niet meer op in.

37. HvJ Commissie/Nederland, reeds aangehaald.

In de zaak Spaanse belastingontvangers<sup>38</sup> gaat het Hof van Justitie voor het eerst afzonderlijk in op de zelfstandigheid ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden en de zelfstandigheid ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden. Daarnaast besteedt het Hof aandacht aan de verantwoordelijkheid van de werkgever. Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden stelt het Hof dat geen sprake is van een verhouding van ondergeschiktheid omdat de ontvangers binnen de door de wet gestelde grenzen het personeel en het materieel kunnen aantrekken en organiseren dat nodig is voor de uitvoering van hun werkzaamheden. Het feit dat de ontvangers functioneel afhankelijk zijn van het gemeentelijk gezag dat hen instructies kan geven en het feit dat zij tuchtrechtelijk aan dat gezag zijn onderworpen is niet doorslaggevend voor de wijze waarop hun juridische band met de gemeente in het licht van art. 4, vierde lid, Zesde Richtlijn (het huidige art. 10 btw-richtlijn) moet worden gekwalificeerd. Ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden is er geen verhouding van ondergeschiktheid wanneer de ontvangers de economische risico's van hun werkzaamheden dragen, in zoverre de winst die zij daaruit behalen niet alleen afhangt van het bedrag aan geïnde belastingen, maar ook van de uitgaven in verband met de organisatie van het voor hun werkzaamheden ingezette personeel en materieel. De omstandigheid dat de gemeente voor de gedragingen van de ontvangers aansprakelijk kan worden gesteld wanneer zij als gemachtigden van de overheid handelen is niet voldoende om een verhouding van ondergeschiktheid aan te nemen. Het Hof wijst erop dat de ontvangers aansprakelijk zijn voor de contractuele betrekkingen die zij in de uitoefening van hun werkzaamheden aangaan en aansprakelijk zijn voor schade aan derden wanneer zij niet als gemachtigden van de overheid handelen. Kennelijk handelen zij bij de uitoefening van hun werkzaamheden voor een deel wel en een deel niet als gemachtigde van de overheid. Uit de jurisprudentie volgt dat zowel ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden als ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden de nadruk wordt gelegd op het bestaan van een eigen organisatie van kapitaal en arbeid. Ook al zijn de te ontvangen vergoedingen een gegeven doordat deze wettelijk zijn bepaald, doordat de ontvanger zijn eigen kosten maakt voor zijn organisatie van kapitaal en arbeid loopt hij toch economisch risico. Een herhaling van de overwegingen uit de zaken Commissie/Nederland en Spaanse belastingontvangers vinden we in de beschikking in de zaak Mihal.<sup>39</sup>

In de zaak Heerma<sup>40</sup> komt de vraag aan de orde of een maat voor de verhuur van een ligboxenstal aan zijn maatschap zelfstandig is in de zin van art. 10 btw-richtlijn. Het Hof van Justitie oordeelt dat dit het geval is. De maat handelt bij

38. HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90, VN 1991, blz. 2162 (Ayuntamiento de Sevilla/Spaanse ontvangers).

39. HvJ 21 mei 2008, zaak C-456/07, Jur. 2008, blz. I-79 (Mihal), r.o. 19-21. Zie verder ook HvJ 12 november 2009, zaak C-154/08 (Commissie/Spanje), te raadplegen via [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

40. HvJ 27 januari 2000, zaak C-23/98, BNB 2000/297 (Heerma).

de verhuur van de ligboxenstal op eigen naam, voor eigen rekening en onder eigen verantwoordelijkheid, ook indien hij tegelijkertijd de maatschap die de zaak huurt, beheert. De verhuur valt niet onder het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap. Dat de maat de verhuur als enige activiteit buiten de maatschap om heeft, doet daar niet aan af. Deze omstandigheid is niet van belang voor de beoordeling van de zelfstandigheid en kan hooguit van invloed zijn op de vraag of er wel een economische activiteit is.

In de zaak Van der Steen<sup>41</sup> gaat het om een directeur groot aandeelhouder van een schoonmaakbedrijf. Hij houdt alle aandelen in de besloten vennootschap die de onderneming drijft. Het Hof van Justitie oordeelt dat Van der Steen niet als zelfstandig kan worden aangemerkt. In de eerste plaats stelt het Hof vast dat Van der Steen van de vennootschap afhankelijk is voor de bepaling van zijn bezoldigingsvoorwaarden. Hoewel Van der Steen de enige is die de schoonmaakwerkzaamheden van de vennootschap uitoefent, worden de schoonmaakcontracten gesloten door de vennootschap. De vennootschap betaalt Van der Steen een vast maandsalaris en een jaarlijkse vakantievergoeding en houdt loonbelasting en premies volksverzekeringen in. Van der Steen loopt naar het oordeel van het Hof geen enkel economisch risico voor het optreden als bestuurder van de vennootschap en het uitvoeren van de werkzaamheden in het kader van de door de vennootschap jegens derden verrichte handelingen. Van der Steen treedt bij de verrichting van zijn diensten als werknemer niet in eigen naam, voor eigen rekening en onder zijn eigen verantwoordelijkheid op. Naar het oordeel van het Hof is de situatie van Van der Steen anders dan die van Heerma. Van der Steen oefent zijn werkzaamheden uit in het kader van een arbeidsovereenkomst. Voor zover het werkzaamheden betreft die binnen de werkingssfeer van deze overeenkomst vallen, is hij volgens de duidelijke bewoordingen van art. 4, vierde lid, Zesde Richtlijn (thans: art. 10 btw-richtlijn) in beginsel niet aan btw onderworpen. Het Hof stelt ten slotte dat de zaak Asscher<sup>42</sup> hier niet aan af doet. Deze zaak betreft het vrije verkeer van personen en niet de btw en meer specifiek de definitie van het begrip belastingplichtige. Het is opvallend dat bij toepassing van de vrijheden van het VW EU een directeur groot aandeelhouder niet als werknemer wordt gezien, maar voor de toepassing van art. 9 btw-richtlijn wel, zonder dat het Hof specificeert hoe het ondergeschiktheidsvereiste voor de btw anders is dan voor toepassing van de vrijheden uit het VW EU. Het lijkt erop dat het Hof zich laat leiden door een strikte tekstuele interpretatie van art. 10 btw-richtlijn. De Hoge Raad oordeelde eerder anders.<sup>43</sup> Onder verwijzing naar de zaak Heerma

41. HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06, BNB 2008/52 (Van der Steen).

42. HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94, BNB 1996/350 (Asscher).

43. HR 26 april 2002, nr. 35 775, BNB 2002/275.

en Asscher stelt de Hoge Raad dat het ondanks het bestaan van een arbeidsovereenkomst niet voor twijfel vatbaar is dat een directeur groot aandeelhouder van een vennootschap waarin hij meer dan 50% van de aandelen houdt als zelfstandig kan worden aangemerkt. Het Hof van Justitie lijkt meer dan de Hoge Raad betekenis toe te kennen aan het bestaan van de arbeidsovereenkomst. Het Hof stelt dat sprake is van een vast salaris en een jaarlijkse vakantievergoeding en dat de vennootschap loonbelasting en premies inhoudt. De tekst van art. 10 btw-richtlijn doet ook de vraag rijzen of bij het bestaan van een arbeidsovereenkomst nog wel aan zelfstandigheid kan worden toegekomen. Art. 10 btw-richtlijn sluit namelijk loontrekkenden die een arbeidsovereenkomst hebben met hun werkgever van het ondernemerschap uit. Bij een strikte lezing van deze tekst lijkt het niet mogelijk om personen die formeel een dienstbetrekking hebben, maar materieel niet ondergeschikt zijn, desondanks als zelfstandig aan te merken.<sup>44</sup>

Er is een belangrijk verschil tussen de zaken Heerma en Van der Steen. De door Van der Steen verrichte activiteiten, verricht hij namens de vennootschap. Heerma verhuurt op eigen naam de ligboxenstal. Als er iets met deze ligboxenstal gebeurt, draagt Heerma daarvan het risico en niet de maatschap. Als er op basis van door de vennootschap van Van der Steen verrichte werkzaamheden bijvoorbeeld een schadeclaim komt doordat Van der Steen zijn werkzaamheden niet goed heeft verricht, draagt de vennootschap en niet Van der Steen daarvoor het risico. Het risico dat Van der Steen als aandeelhouder en als bestuurder loopt, zijn kennelijk niet voldoende om hem tot ondernemer te bestempelen.<sup>45</sup> Van der Paardt stelt in dit verband dat het Hof de nadruk legt op de door Van der Steen als werknemer jegens derden verrichte werkzaamheden. Hij ziet ruimte om managementactiviteiten die buiten de arbeidsovereenkomst plaatsvinden toch als ondernemersactiviteiten te bestempelen.<sup>46</sup> In de zaak Heerma wordt er specifiek op gewezen dat de verhuur van de zaak niet tot het beheer of de vertegenwoordiging van de maatschap behoort.<sup>47</sup> Dit kan het vermoeden doen rijzen dat het beheer en de vertegenwoordiging van een vennootschap, wat behoort tot de managementactiviteiten van een bestuurder, geen zelfstandig verrichte economische activiteit kan vormen. Toch is op dit punt een verschil te onderkennen tussen de situatie van een vennoot van een personenvennootschap als in de zaak Heerma en een aandeelhouder van een vennootschap. De vennoot in de personenvennootschap is in zijn hoedanigheid

44. Aldus ook C. van Lindonk, *De onderneming en haar verschijningsvormen. Een vergelijkend onderzoek naar het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting* (diss. Leiden), Arnhem, Gouda Quint, 1990, blz. 196 en 197.

45. Vgl. L.L.C. Blom, *Btw en de dga: komt het antwoord uit Luxemburg?*, WFR 2008, blz. 255 e.v.

46. R.N.G. van der Paardt, noot bij HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06, BNB 2008/52 (Van der Steen).

47. HvJ Heerma, reeds aangehaald, r.o. 18.

als vennoot ook verantwoordelijk voor het dagelijkse beheer en de vertegenwoordiging van de vennootschap. Een aandeelhouder is dat juist niet. Het dagelijks beheer en de vertegenwoordiging van de vennootschap vindt plaats door het bestuur. De bestuurders kunnen andere personen zijn dan de aandeelhouders. Indien een derde die bijvoorbeeld een eigen managementbureau heeft het management over de BV van Van der Steen zou hebben uitgeoefend zou niemand hebben getwijfeld aan zijn ondernemerschap. Waarom zou een aandeelhouder die buiten zijn verantwoordelijkheden als aandeelhouder om dezelfde werkzaamheden verricht op dezelfde basis dan niet als btw-ondernemer kunnen worden aangemerkt? Dit betekent wel dat in afwijking van de jurisprudentie van de Hoge Raad van voor de zaak Van der Steen alleen de inkomsten van de directeur groot aandeelhouder belast zullen zijn die voortspuiten uit de uitoefening van zijn bestuurstaken.

Ook Nederlandse rechters hebben uitspraak gedaan over het begrip zelfstandigheid. Omstandigheden die een belangrijke rol spelen bij de vraag of iemand al dan niet in een verhouding van ondergeschiktheid optreedt, zijn:

- De hoeveelheid opdrachtgevers en in welke mate men afhankelijk is van die opdrachtgevers.<sup>48</sup>
- Het doen van investeringen, het gebruik van eigen bedrijfsmiddelen en het hebben van eigen personeel.<sup>49</sup>
- Het lopen van ondernemersrisico<sup>50</sup> en financieel risico.<sup>51</sup>
- Het zich moeten houden aan door de opdrachtgever gegeven instructies en het (al dan niet binnen het kader van gegeven instructies) vrij zijn naar eigen inzicht te handelen.<sup>52</sup>
- Of de werkzaamheden moeten worden uitgeoefend ten kantore van de opdrachtgever op door de opdrachtgever vastgestelde kantooruren.<sup>53</sup>
- Het hebben van verantwoordelijkheid.<sup>54</sup>
- De wijze waarop de vergoeding voor het verrichten van de werkzaamheden wordt bepaald.<sup>55</sup>
- De aansprakelijkheid voor toegebrachte schade.<sup>56</sup>

48. Bijvoorbeeld HR 23 mei 1990, nr. 26 339, BNB 1990/202 en Hof Den Haag 27 januari 1993, nr. 92/1542, VN 1993, blz. 764.

49. Bijvoorbeeld Hof Amsterdam 5 maart 1996, nr. 95/2272, BULL 1996/321.

50. Bijvoorbeeld HR 17 januari 2003, nr. 37 815, BNB 2003/108 en HR 29 november 1995, nr. 30 925, BNB 1996/54.

51. Bijvoorbeeld Hof Den Haag 15 april 1987, nr. 4086/86, BNB 1988/199 en Hof Arnhem 11 december 2002, nr. 01/1572, VN 2003/19.12.

52. Bijvoorbeeld HR 29 november 1995, nr. 30 925, reeds aangehaald, Hof Den Haag 22 oktober 1997, nr. 96/2978, VN 1998/50.21 en Hof Arnhem 11 december 2002, nr. 01/1572, VN 2003/19.12.

53. Bijvoorbeeld Hof Den Bosch 7 juni 2000, nr. 97/20764, VN 2000/49.27.

54. Bijvoorbeeld Hof Den Haag 22 oktober 1997, nr. 96/2978, VN 1998/50.21.

55. Bijvoorbeeld Hof Den Bosch 7 juni 2000, nr. 97/20764, reeds aangehaald.

56. Bijvoorbeeld Hof Den Haag 15 april 1987, nr. 4086/86, BNB 1988/199.

- De indeling van de werkzaamheden in de aangiften inkomstenbelasting.<sup>57</sup>
- De vraag of de werkzaamheden persoonlijk moeten worden verricht.<sup>58</sup>
- De duur van de verhouding tot de opdrachtgever.<sup>59</sup>

Wanneer we teruggaan naar de zaak FCE Bank en de overwegingen van het Hof van Justitie blijkt dat het Hof grote betekenis toekent aan het feit dat FCE Bank zelf geen economisch risico loopt. Van een economisch risico, zo blijkt onder meer uit Commissie/Nederland en de zaak Spaanse belastingontvangers, is sprake als het desbetreffende rechtssubject zijn eigen personeel en middelen aantrekt. De inkomsten mogen vast zijn, mits de desbetreffende persoon economisch risico loopt doordat hij zelf investeringen moet doen. Een vaste inrichting zelf heeft personeel en middelen en ook het inkomen van de vaste inrichting is afhankelijk van de door de vaste inrichting behaalde opdrachten. De financiële positie van de vaste inrichting is echter niet alleen afhankelijk van zijn eigen reilen en zeilen, maar van hoe het de onderdelen van het rechtssubject waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt, vergaat. Als de vaste inrichting zijn verplichtingen niet nakomt kunnen schuldeisers zich verhalen op het gehele vermogen van het rechtssubject waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt. Andersom kunnen schuldeisers van andere vestigingen zich ook verhalen op het vermogen van die vaste inrichting.<sup>60</sup> Bij een afzonderlijke rechtspersoon ligt dit anders. Daarmee valt of staat de zelfstandigheid naar mijn mening in de ogen van het Hof van Justitie ook met de erkenning als rechtssubject. Dit bevestigt opnieuw mijn in paragraaf 9.2.4 getrokken conclusie dat in de btw-richtlijn meer aandacht is voor de invulling van het begrip zelfstandig en in Nederland vanuit historisch perspectief voor de invulling van het begrip ieder. Tevens is het in lijn met de invulling van het begrip 'persoon' en 'juridisch gezien zelfstandig'. Slechts erkende rechtssubjecten en niet onderdelen van die rechtssubjecten kunnen als 'persoon' en als 'juridisch gezien zelfstandig' worden aangemerkt en derhalve belastingplichtige zijn.<sup>61</sup> Gelet op het feit dat de erkenning als afzonderlijk rechtssubject van groot belang is, moet er dus ook vanuit worden gegaan dat iedere vaste inrichting onzelfstandig is.<sup>62</sup> Hetzelfde geldt voor de zetel van bedrijfsuitoefening. Ook dit is een onderdeel van het rechtssubject en is afhankelijk van het reilen en zeilen van alle onderdelen van het rechtssubject. Ook zijn vaste inrichtingen onderling ten opzichte van elkaar onzelfstandig. Een uitzondering op deze

57. Bijvoorbeeld Hof Arnhem 20 mei 1994, nr. 93/1657, FED 1994/498. De Hoge Raad bevestigt dit oordeel in HR 29 maart 1995, nr. 30 315, BNB 1995/155.

58. Bijvoorbeeld Hof Amsterdam 4 november 1996, nr. 96/0324, BULL 1996/1025.

59. Bijvoorbeeld Hof Arnhem 11 december 2002, nr. 01/1572, VN 2003/19.12.

60. Vgl. M. Schrauwen, a.w., blz. 9.

61. Aldus ook Advocaat-generaal Léger in zijn conclusie bij FCE Bank, reeds aangehaald, punt 56.

62. Wel betekent dit dat er een verschil in btw-behandeling optreedt tussen een kostendoorberekening aan een dochtermaatschappij en een vaste inrichting. Vgl. H.W.M. van Kesteren, Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?, NTFR 2005/1540, blz. 1.



regel vormt de bijzondere situatie zoals die aan de orde is gekomen in de zaak DFDS.<sup>63</sup> Zoals is beschreven in paragraaf 7.3.3 heeft het Hof van Justitie zich in de zaak DFDS mijns inziens laten leiden door het mededingingsrecht en meer in het bijzonder het recht met betrekking tot alleenverkoopovereenkomsten van handelsagenten en commissionairs. In het mededingingsrecht behouden deze agenten en commissionairs hun eigen identiteit maar worden zij als hulporgaan van hun principaal beschouwd. Voor de btw verrichten zij naar mijn mening dan ook een belastbare prestatie aan hun principaal. Zij treden jegens hun principaal wel als een persoon met eigen identiteit op, maar worden voor hun activiteiten aan derden als hulporgaan van hun principaal beschouwd. In deze bijzondere constellatie bestaat dus wel de mogelijkheid om een prestatie tussen vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening te onderkennen.

#### 9.2.6 *Aanwijzingen uit andere bepalingen*

In de literatuur en in de conclusie van Advocaat-generaal Léger bij de zaak FCE Bank is getracht aan de hand van andere bepalingen uit de btw-richtlijn een conclusie te trekken over de vraag of tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en vaste inrichtingen onderling belastbare prestaties kunnen plaatsvinden. De Italiaanse regering leidt dit in de zaak FCE Bank af uit art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn (vergelijkbaar met het huidige art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)). Met Advocaat-generaal Léger ben ik van mening dat deze bepaling juist bevestigt dat zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting onderdeel zijn van één en hetzelfde rechtssubject dat als belastingplichtige kan worden beschouwd. Als een prestatie wordt verricht, kunnen in principe zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting het heffingsaanknopingspunt vormen. Dat kan alleen het geval zijn als zij onderdeel uitmaken van dezelfde belastingplichtige. De Italiaanse uitleg past ook niet in de eerdere jurisprudentie van het Hof van Justitie. Het Hof van Justitie heeft in een aantal zaken laten zien dat binnen de toepassing van art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn (thans art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) een keuze moet worden gemaakt tussen de heffingsaanknopingspunten zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. De vraag wie een prestatie verricht, wie belastingplichtige is, is een vraag die vooraf gaat aan de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Als een vaste inrichting een afzonderlijke belastingplichtige zou zijn, zou, wanneer wordt toegekomen aan art. 9, eerste lid, Zesde Richtlijn niet meer vastgesteld hoeven te worden of de zetel van bedrijfsuitoefening of de vaste inrichting het aanknopingspunt is. Het staat dan al vast dat de vaste inrichting de belastingplichtige is die de prestatie verricht.<sup>64</sup>

63. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

64. Aldus ook: M.M.W.D. Merlx, a.w. 2006, blz. 924.

Daarnaast noemt de Italiaanse regering art. 1 Achtste Richtlijn (vgl. het huidige art. 3 Richtlijn 2008/9/EG) als een bepaling waaruit volgt dat de zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting als een afzonderlijk belastingplichtige kunnen worden beschouwd. Ook in deze bepaling worden de begrippen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting naast elkaar genoemd. Het feit dat beide begrippen in deze bepaling worden genoemd, betekent echter niet dat een vaste inrichting als een afzonderlijke belastingplichtige is te beschouwen. Zoals beschreven in paragraaf 4.2.3 lijkt het er zelfs op dat als een ondernemer een vaste inrichting heeft in een bepaald land en btw van dat land in rekening is gebracht aan zijn in een ander land gevestigde zetel van bedrijfsuitoefening deze btw via de btw-aangifte van de vaste inrichting moet worden teruggevraagd. Dit bevestigt nogmaals de gedachte dat de vaste inrichting juist geen afzonderlijk belastingplichtige is, maar samen met de zetel van bedrijfsuitoefening en eventuele andere vaste inrichtingen één belastingplichtige vormt.

Daarnaast noemt Advocaat-generaal Léger art. 28bis, vijfde lid, onderdeel b, Zesde Richtlijn (thans art. 17 btw-richtlijn). Op basis van deze bepaling wordt de overbrenging van eigen goederen van een belastingplichtige van de ene naar de andere lidstaat tot een belastbare levering bestempeld. De stelling wordt ingenomen dat wanneer goederen worden overgebracht van zetel van bedrijfsuitoefening naar vaste inrichting of andersom een belastbare levering plaatsvindt. De bepaling zou, zo is de gedachte, overbodig zijn als leveringen tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling al belastbare prestaties zijn. De regeling van art. 17 btw-richtlijn ziet echter niet alleen op overbrengingen tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling. Het is van toepassing op iedere verplaatsing van eigen goederen van de ene naar de andere lidstaat. Daarom zou art. 17 btw-richtlijn slechts gedeeltelijk overbodig zijn als belastbare prestaties zouden plaatsvinden tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling. Hetzelfde geldt voor het door Léger genoemde art. 6, derde lid, Zesde Richtlijn (thans art. 27 btw-richtlijn). Ook deze bepaling heeft een ruimer bereik dan alleen het belasten van dienstverrichtingen tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling. Op de toepassing van art. 27, btw-richtlijn in situaties van misbruik wordt in paragraaf 9.2.7 ingegaan. Russo en Zanotti gebruiken art. 17 btw-richtlijn ter ondersteuning van hun standpunt dat een belastingplichtige in verschillende landen een btw-identificatienummer kan hebben en dat dit niet leidt tot het bestaan van verschillende belastingplichtigen.<sup>65</sup>

65. R. Russo en E. Zanotti, VAT Personality of Fixed Establishments, *International VAT Monitor* July/August 2004, blz. 241.

9.2.7 ***Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting ter voorkoming van misbruik?***

Als argument voor het aannemen van belastbare prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting wordt wel de mogelijkheid tot misbruik genoemd. Men zou diensten die belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd steeds kunnen laten inkopen door een vestiging in een land met een gunstige regeling, zoals een gunstig tarief of liever nog een vestiging buiten de Unie. Vervolgens belast die vestiging de kosten door aan de vestiging voor wie de dienst feitelijk is bedoeld. Deze doorbelasting blijft buiten de btw-heffing. Omdat de bij een derde ingekochte dienst is belast in het land waar de vestiging die de dienst inkoopt, zich bevindt, zou gebruik kunnen worden gemaakt van het gunstige regime (bij een zich binnen de Unie bevindende vestiging) of vindt geen heffing van btw plaats (bij een zich buiten de Unie bevindende vestiging). Omdat met ingang van 1 januari 2010 de meeste diensten aan belastingplichtigen belast zijn in het land waar de afnemer is gevestigd, is het risico dat misbruik wordt gemaakt alleen maar groter geworden. Dit misbruik zal over het algemeen door vrijgestelde ondernemers worden gemaakt. Zij hebben geen recht op aftrek van voorbelasting en zijn daardoor gebaat bij een zo laag mogelijke btw-heffing. Swinkels noemt naast het door mij besproken voorbeeld nog het voorbeeld van een financiële instelling of verzekeringsmaatschappij die zijn factuur voor verrichte diensten stuurt aan een zich buiten de Unie bevindende vestiging van zijn klant. Omdat zij hun dienst factureren aan een buiten de Unie gevestigde onderneming, zouden zij op grond van art. 15, tweede lid, Wet OB 1968 recht hebben op aftrek van voorbelasting.<sup>66</sup> De vraag is echter of bovengenoemde handelswijzen tot het door de belastingplichtigen gewenste resultaat leiden. Swinkels noemt de volgende omstandigheden waarmee deze belastingplichtigen rekening moeten houden:

1. De desbetreffende vestiging moet als afnemer van de dienst kunnen worden aangemerkt.<sup>67</sup>
2. Er kan een belastbare prestatie zijn op grond van art. 27 btw-richtlijn.
3. Er kan sprake zijn van misbruik van recht.<sup>68</sup>

De btw-richtlijn kan volgens Swinkels bovendien zodanig worden aangepast dat alleen wordt aangenomen dat sprake is van belastbare prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting als het gebruik en genot van ingekochte prestaties wordt overgebracht naar een vestiging binnen de Unie.<sup>69</sup>

66. J. Swinkels, Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes, International VAT Monitor November/December 2006, blz. 418.

67. Aldus ook G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 304 en H.W.M. van Kesteren, a.w., NTFR 2005, blz. 2.

68. HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, BNB 2006/170 (Halifax).

69. J. Swinkels, a.w. 2006, blz. 418.

Zoals beschreven in paragraaf 9.2.3 kan ook art. 59bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) een functie vervullen. Btw-heffing kan op grond van deze bepaling plaatsvinden in het land waar het werkelijk gebruik en werkelijke exploitatie plaatsvindt. Deze bepaling geldt alleen in de gevallen waarin de diensten worden ingekocht door een vestiging die zich buiten de Unie bevindt. Alleen in dat geval is de ingekochte dienst op grond van de hoofdregel van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast buiten de Unie.

Naar mijn mening is het slagen van bovengenoemde 'constructies' in de eerste plaats afhankelijk van de vraag of de vestiging die de diensten inkoopt wel als afnemer van de dienst kan worden beschouwd. In paragraaf 8.2.4.5 heb ik beschreven dat naar mijn mening een dienst kan worden toegerekend aan een andere vestiging dan de vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst en die de inhoud en omvang van de te verrichte prestatie en de betaling met de dienstverrichter overeenkomt als aan twee voorwaarden is voldaan. De eerste is dat uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de dienst is bestemd voor een andere vestiging dan de vestiging die de opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst. De tweede voorwaarde is dat die dienst ook feitelijk aan de andere vestiging wordt verricht. Slechts onder die voorwaarden kan de rechtszekerheid voor de dienstverrichter voldoende worden gewaarborgd en tevens heffing plaatsvinden in het land waar het verbruik van de prestatie plaatsvindt. Een groot aantal diensten zal echter vallen onder de in paragraaf 8.2.4.5 genoemde categorie diensten waarvan het de dienstverrichter niet duidelijk is voor welke vestiging de prestatie is bestemd. Het gaat hierbij voornamelijk om diensten waarbij de mate van contact met degene aan wie de prestatie wordt verricht gering is. Voor dat soort diensten zou de mogelijkheid van misbruik zoals hiervoor beschreven is voor de hand liggen. In dergelijke situaties kan mijns inziens echter niet van de dienstverrichter worden verlangd dat hij onderzoek doet naar voor wie zijn dienst is bestemd. Het rechtszekerheidsbeginsel beschermt de dienstverrichter vooral tegen een naheffing van de belastingautoriteiten van zijn land van vestiging als de vestiging die feitelijk de afnemer is in zijn land blijkt te zijn gevestigd.

Wat betreft de situatie waarin een andere vestiging dan de vestiging voor wie de dienst is bestemd opdracht geeft tot het verrichten van de dienst, zijn drie situaties te onderscheiden:

1. De dienstverrichter is gevestigd in het land waar de vestiging voor wie de dienst is bestemd, zich bevindt. De vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst is in een ander land gevestigd.
2. De dienstverrichter is gevestigd in een ander land dan het land waar de vestiging voor wie de dienst is bestemd en de vestiging die opdracht geeft voor het verrichten van de dienst zich bevinden. De vestiging voor wie de

dienst is bestemd en de vestiging die opdracht geeft voor het verrichten van de dienst zijn in twee verschillende landen gevestigd.

3. De dienstverrichter is gevestigd in het land waar de vestiging zich bevindt die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst. De vestiging voor wie de dienst is bestemd bevindt zich in een ander land.

In paragraaf 7.4.2 staat beschreven dat de belastingautoriteiten van lidstaten moeten nagaan of hun land het meest nuttige aanknopingspunt voor heffing is. Hierbij moeten zij mijns inziens de aan de plaats van dienst ten grondslag liggende uitgangspunten die staan beschreven in hoofdstuk 3 tegenover elkaar zetten. Dit kan in de drie genoemde situaties tot verschillende resultaten leiden. Wat betreft de eerstgenoemde situatie prevaleert het rechtszekerheidsbeginsel en beschermt het de dienstverrichter, tenzij aan de hiervoor beschreven twee voorwaarden is voldaan. De dienstverrichter kan in eigen land niet met een naheffingsaanslag worden geconfronteerd. Hij mocht op goede gronden aannemen dat hij geen btw in rekening hoefde te brengen omdat de afnemende vestiging in een ander land dan zijn eigen land is gevestigd. In situatie 2 zal de dienstverrichter onder toepassing van de verleggingsregeling een factuur sturen aan de vestiging die opdracht heeft gegeven voor het verrichten van de dienst. De afnemer moet de btw aangeven via toepassing van de verleggingsregeling. De afnemer is wel op de hoogte van het feit voor wie de dienst is bestemd. Vanuit het perspectief van het rechtszekerheidsbeginsel staat in die specifieke situatie naar mijn mening dan ook niets in de weg aan een toerekening van de dienst aan de vestiging voor wie die bestemd is. Ongeacht of de ene of andere vestiging als afnemer moet worden aangemerkt, de dienstverrichter zal de verleggingsregeling toepassen.<sup>70</sup> Wel zal hij het verkeerde btw-identificatienummer op de factuur hebben gezet en hebben vermeld in zijn opgaaf van intracommunautaire prestaties. Dit is mijns inziens echter niet een zodanig bezwaar dat heffing moet plaatsvinden in het land waar de vestiging zich bevindt die opdracht heeft gegeven voor het verrichten van de dienst. Toepassing van de hoofdregel voor de plaats van dienst, moet in die situatie mijns inziens dan ook kunnen leiden tot heffing in het land waar de vestiging zich bevindt voor wie de dienst is bestemd. De afnemer moet deze btw aangeven in dat land. Het beoogde misbruik slaagt niet. Stel bijvoorbeeld dat de dienstverrichter in Frankrijk is gevestigd. De vestiging voor wie de dienst is bestemd in Zweden en de vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst in Portugal. De Franse dienstverrichter zal onder toepassing van de verleggingsregeling zijn dienst aan de Portugese vestiging

70. Voor de dienstverrichter kan het in verband met andere regelingen dan de toepassing van de regels voor de plaats van dienst nog van belang zijn vast te stellen voor welke vestiging hij zijn dienst verricht. Bijvoorbeeld indien de dienstverrichter een financiële dienst verricht en één van de vestigingen zich buiten de EU bevindt. Indien de dienst kan worden toegerekend aan de vestiging buiten de EU, bestaat voor de dienstverrichter voor deze transactie recht op aftrek van voorbelasting, art. 15, tweede lid, Wet OB 1968.

factureren. Op grond van de regels voor de plaats van dienst is de dienst in zijn ogen belast in Portugal en hij is zelf niet in Portugal gevestigd. De afnemer is verplicht om de btw aan te geven in het land waar de vestiging zich bevindt voor wie de dienst is bestemd, in dit geval in Zweden. Hij weet dat de Zweedse vestiging de dienst zal gaan gebruiken en dus kan en moet van hem worden verwacht dat hij bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst btw aangeeft in Zweden. Doet hij dit niet dan is geen sprake van misbruik maar van btw-fraude. Hij geeft immers ten onrechte geen btw aan in eigen land. In de derde situatie heeft de dienstverrichter met btw van het land van zijn vestiging gefactureerd. De reden waarom hij met btw uit eigen land factureert, is dat hij in de veronderstelling is dat zijn afnemer de vestiging is die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst. Het is ook gerechtvaardigd dat hij daarvan uitgaat op basis van het rechtszekerheidsbeginsel. Omdat het rechtszekerheidsbeginsel prevaleert boven de andere in hoofdstuk 3 genoemde uitgangspunten, is het land waar de vestiging zich bevindt die de opdracht geeft tot het verrichten van de dienst het meest nuttige aanknopingspunt voor heffing.

Binnen de regels voor de plaats van dienst kan dus al voor een aantal gevallen een oplossing worden gevonden voor de misbruiksituatie waarin een andere vestiging dan voor wie de diensten zijn bestemd opdracht geeft voor het verrichten van de diensten. De controlemogelijkheden zijn hierbij naar mijn mening voldoende gewaarborgd. De dienstverrichter is verplicht om te administreren aan wie hij een dienst heeft verricht waarvoor hij de verleggingsregeling heeft toegepast op grond van art. 262, onderdeel c, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Daarnaast kunnen de belastingautoriteiten aan de hand van de administratie van de vestiging die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst en de vestiging voor wie de dienst is bestemd in de meeste gevallen zien voor wie de dienst uiteindelijk is bestemd. De vestiging voor wie de dienst is bestemd zal de ingekochte dienst als kosten in zijn boekhouding opnemen. Als verschillende diensten echter onder een algemene beschrijving worden doorbelast en geboekt, zal dit moeilijker controleerbaar zijn.<sup>71</sup> De belastingautoriteiten hebben ook dan echter de middelen om de ondernemer naar de achtergrond van deze kostendoorberekeningen te vragen en om hem te verzoeken gegevens ter ondersteuning van deze kostendoorberekening te verstrekken.

Vervolgens moet de vraag worden gesteld of sprake is van misbruik van recht in die situaties waarin misbruik nog wel mogelijk is. Van misbruik van recht kan worden gesproken wanneer aan twee voorwaarden wordt voldaan:

71. Vgl. J.P. Scholten, Diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting, BTW-bulletin 2005, nr. 1, blz. 14.

1. in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden die worden opgelegd door de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting van deze richtlijn wordt een belastingvoordeel verkregen dat in strijd is met het door deze bepalingen beoogde doel; en
2. uit het geheel van objectieve factoren blijkt dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen.<sup>72</sup>

Voor wat betreft de eerste voorwaarde moet worden opgemerkt dat de regels voor de plaats van dienst tot doel hebben om diensten te belasten in het land waar zij worden gebruikt ook wanneer het gaat om transacties tussen ondernemers.<sup>73</sup> In paragraaf 3.7 is echter ook gebleken dat administratieve eenvoud, het waarborgen van controles, rechtszekerheid, flexibiliteit en neutraliteit van belang zijn bij de regels voor de plaats van dienst. Het is juist het rechtszekerheidsbeginsel dat in de hiervoor besproken situaties ertoe leidt dat het beoogde misbruik slaagt. Het rechtszekerheidsbeginsel wordt echter, zo blijkt uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie opzij gezet in geval van fraude en misbruik. Zo kan de status van belastingplichtige als die is toegekend door de belastingautoriteiten niet met terugwerkende kracht worden ontnomen, tenzij sprake is van fraude en misbruik.<sup>74</sup> Ook in de zaak Halifax, waarin het Hof van Justitie het leerstuk van misbruik van recht voor de btw voor het eerst toepast, meldt het Hof, nadat het stelt dat het Unierecht niet zo ruim mag worden toegepast dat zij misbruiken van belastingplichtigen zou dekken<sup>75</sup> dat het Unierecht met zekerheid kenbaar moet zijn voor belastingplichtigen. Uit deze en een aantal andere overwegingen formuleert het Hof vervolgens de twee hiervoor genoemde voorwaarden waaraan moet zijn voldaan wil sprake zijn van misbruik van recht. Met het rechtszekerheidsbeginsel is in deze twee voorwaarden dus al rekening gehouden. Het bijzondere aan de 'constructie' die hier voorligt, is dat het rechtszekerheidsbeginsel voor een andere partij geldt dan degene die misbruik maakt. Het rechtszekerheidsbeginsel beschermt de dienstverrichter en de afnemer probeert misbruik te maken van de regels voor de plaats van dienst. Van misbruik van recht kan in deze situaties dan mijns

72. HvJ Halifax, reeds aangehaald, r.o.74 en 75.

73. Zie bijvoorbeeld voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 3: "Alle diensten aan belastingplichtigen zouden moeten worden belast op de plaats van verbruik. Bedrijven gebruiken de aan hen verleende diensten om goederen of andere diensten te produceren, waarin de kosten van de eerstgenoemde diensten zijn inbegrepen. Er zou dus terecht kunnen worden gesteld dat de plaats van verbruik voor de meeste, zo niet alle diensten de plaats is waar de klant de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft, omdat daar immers de diensten worden verbruikt."

74. HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, VN 1996, blz. 1396 (Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)), r.o. 24 en HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95, VN 1998/29.14 (Ghent Coal Terminal), r.o. 21.

75. HvJ Halifax, reeds aangehaald, r.o. 69.

inziens ook alleen worden gesproken wanneer de consequenties van de constatering dat sprake is van misbruik van recht volledig ten laste komen van de afnemer. De gevolgen van de constatering van misbruik van recht zijn dat de transacties zo moeten worden geherdefinieerd dat de situatie wordt hersteld, zoals deze zou zijn zonder de transacties die het misbruik vormen. Specifiek voor de situatie die aan de orde is in de zaak Halifax waarin door middel van een samenstel aan prestaties een recht op aftrek werd gecreëerd, stelt het Hof dat de belastingadministratie met terugwerkende kracht nabetaaling mag vragen van de afgetrokken bedragen voor elke transactie waarvan zij vaststelt dat misbruik is gemaakt van het recht op aftrek. De belastingadministratie moet daarvan elke belasting aftrekken die op een in een later stadium verrichte transactie heeft gedrukt, welke belasting de betrokken belastingplichtige artificieel was verschuldigd in het kader van de constructie om de belastingdruk te verlagen.<sup>76</sup> In de situatie die we hier bespreken zal dus de transactie tussen de dienstverrichter en de vestiging die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst moeten worden weggedacht. Over de transactie tussen de dienstverrichter en de vestiging voor wie de dienst is bestemd, is btw verschuldigd. Het ligt voor de hand op die transactie dan de normale btw-regels toe te passen. Op die manier wordt de situatie hersteld, zoals die zou zijn wanneer de vestiging voor de dienst is bestemd zelf opdracht had gegeven tot het verrichten van de dienst. In de situatie, zoals hiervoor beschreven onder 1), zou dit betekenen dat de dienstverrichter btw van zijn eigen land in rekening had moeten brengen. De dienstverrichter is echter niet degene waarbij sprake is van misbruik van recht, dat is de afnemer. Het Hof van Justitie geeft niet aan bij wie naheffing moet plaatsvinden. Het ligt mijns inziens voor de hand dat dit gebeurt bij degene waarbij sprake is van misbruik van recht. Onder de voorwaarde dat naheffing kan plaatsvinden bij de afnemer, kan mijns inziens sprake zijn van misbruik van recht. In de situatie zoals hiervoor besproken onder 3) kan naheffing in ieder geval bij de afnemer plaatsvinden. De dienst is dan belast in het land van de vestiging van de afnemer voor wie de dienst is bestemd onder toepassing van de verleggingsregeling. De dienstverrichter heeft ten onrechte btw van zijn eigen land in rekening gebracht. Dit is ook de complicatie die zich bij herdefiniëring van deze transacties gaat voordoen. Zowel in de situatie als besproken onder 1) als in de situatie besproken onder 3) doet zich het verschijnsel voor dat btw van een andere lidstaat kan zijn voldaan. In de situatie onder 1) zal dit door de afnemer zelf hebben plaatsgevonden in het land waar de vestiging zich bevindt voor wie de afgenomen dienst is bestemd. In de situatie onder 3) is dit de dienstverrichter die btw van eigen land in rekening heeft gebracht. Bij herdefiniëring van de transacties zou heffing van deze btw ook moeten worden teruggedraaid,

76. HvJ Halifax, reeds aangehaald, r.o. 94-96.



met name wanneer de afnemer deze btw niet in aftrek kan brengen. Dit is echter btw van een ander land dan het land waar het misbruik is geconstateerd. De lidstaat waar zich de vestiging bevindt voor wie de dienst is bestemd zal het de afnemer niet toestaan deze btw in mindering te brengen op het verschuldigde btw-bedrag. Het gaat om btw die in een ander land in de schatkist terecht is gekomen. Dit zou alleen kunnen worden opgelost door een mechanisme waarbij de afnemer na constatering dat sprake is van misbruik van recht door rechter of belastingdienst in een ander land de btw zou kunnen terugvragen. Ik betwijfel echter dat een andere lidstaat het vonnis van een nationale rechter of een beslissing van de belastingdienst in deze zal accepteren. Naar mijn mening neemt dat echter niet weg dat sprake kan zijn van misbruik van recht. Van misbruik van recht is ten slotte pas sprake wanneer aan de tweede voorwaarde is voldaan, het wezenlijke doel van de afnemer moet het verkrijgen van dit voordeel zijn. Dit hoeft niet altijd zo te zijn. Een ondernemer kan er bijvoorbeeld ook voor kiezen om een lokale vestiging opdracht te laten geven, omdat daar personeel aanwezig is dat de taal spreekt.

Op grond van art. 27 btw-richtlijn kunnen lidstaten het door een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden verrichten van een dienst als een dienst onder bezwarende titel beschouwen ingeval voor een dergelijke dienst als deze door een andere belastingplichtige zou zijn verricht geen recht op volledige aftrek van de btw zou hebben bestaan. De maatstaf van heffing is op grond van art. 77 btw-richtlijn de normale waarde van de verrichte diensten. Art. 18, onderdeel a, btw-richtlijn kent een zelfde regeling voor goederen. In Nederland bekend als de integratieheffing van art. 3, derde lid, onderdeel b, Wet OB 1968. De maatstaf van heffing is op grond van art. 74 btw-richtlijn de aankoop prijs van de goederen, soortgelijke goederen of bij gebreke van een aankoop prijs de kostprijs berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht. In de gevoegde zaken gemeente Leusden en Holin groep<sup>77</sup> stelt het Hof van Justitie ten aanzien van art. 18, onderdeel a, btw-richtlijn (destijds art. 5, zevende lid, onderdeel a, Zesde Richtlijn):

“90. Zoals de regeringen die opmerkingen hebben ingediend en de Commissie hebben uiteengezet, zijn de gelijkstelling met een levering onder bezwarende titel overeenkomstig artikel 5, lid 7, sub a, van de Zesde Richtlijn, en herziening als bedoeld in artikel 20, lid 2, van deze richtlijn twee mechanismen met hetzelfde economisch effect, namelijk dat de belastingplichtige wordt gedwongen de bedragen te betalen die overeenkomen met de aftrek waarop hij geen recht had.”

77. HvJ 29 april 2004, zaak C-487/01 en C-7/02, BNB 2004/260 (gevoegde zaken gemeente Leusden en Holin groep).

Hoewel men zich in de praktijk afvroeg of het Hof met deze overweging aangaf dat alleen die elementen van de aanschafprijs van een goed die eerder aan heffing met btw waren onderworpen op grond van art. 18, onderdeel a, btw-richtlijn worden belast, volgt mijns inziens uit de maatstaf van heffing bij deze interne levering dat dat niet het geval is.<sup>78</sup> Deze maatstaf is de aankoopprijs van de goederen of soortgelijke goederen of de kostprijs berekend op het tijdstip waarop deze handelingen worden verricht. Hetzelfde geldt voor de maatstaf van heffing bij de diensten van art. 27 btw-richtlijn, de normale waarde. Tot de normale waarde en de aankoopprijs van goederen of soortgelijke goederen of de kostprijs van de goederen, behoren namelijk alle elementen die zijn ingebracht om het goed of de dienst tot stand te brengen dus inclusief alle kosten waarop eerder geen btw drukte, zoals personeelskosten. Men beoogt de levering dan wel dienst in de heffing te betrekken als ware deze bij een derde ingekocht. De in art. 18, onderdeel a, btw-richtlijn genoemde situaties van het voor bedrijfsdoeleinden bestemmen van een goed dat in het kader van het bedrijf van de belastingplichtige is aangekocht of ingevoerd, lijken juist weer op een vergelijkbaar mechanisme als dat van de herziening van art. 187 btw-richtlijn (voorheen art. 20, tweede lid, Zesde Richtlijn) te wijzen. Indien goederen in het kader van het bedrijf van de belastingplichtige worden aangekocht of ingevoerd wordt btw betaald over de aanschafprijs van het goed. Het bestemmen van het goed voor bedrijfsdoeleinden door de ondernemer kan echter later plaatsvinden dan het aanschaffen of invoeren van het goed en er kan dan een wijziging in het voorgenomen gebruik zijn opgetreden. In art. 27 btw-richtlijn wordt de situatie van aankoop echter niet genoemd.

Uit het bovenstaande volgt naar mijn mening dat art. 27 btw-richtlijn niet is bedoeld voor de situatie van een doorbelasting van externe kosten gedefinieerd als in paragraaf 9.2.3 Voor een interne kostendoorberekening, een doorberekening van een door een inrichting aan een andere inrichting van hetzelfde rechtssubject zelf verrichte prestatie, zou art. 27 btw-richtlijn wel kunnen worden toegepast. Bij dergelijke interne kostendoorberekeningen is wel sprake van een situatie waarin eventueel met behulp van extern aangekochte goederen en diensten werkzaamheden worden verricht voor de andere inrichting. Niet alle elementen zijn dan onderworpen aan btw-heffing, zodat integratieheffing aan de orde kan komen. Zoals beschreven in paragraaf 9.2.3 kent een interne kostendoorberekening vaak ook andere achtergronden dan misbruik. Het is naar mijn mening daarom alleen gerechtvaardigd om dergelijke interne kostendoorberekeningen in de heffing te betrekken als de lidstaat

78. Vgl. Conclusie van Advocaat-generaal Van Hilten van 29 april 2009, nr. 08/00864, VN 2009/32.18 en Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. 08/00332, VN 2009/49.1.2.

waar de inrichting is gevestigd aan wie de kosten worden doorberekend deze heffing ook kent in andere gevallen dan die waar een buitenlandse inrichting de desbetreffende dienst verricht. De concurrentievervalsing als genoemd in art. 27 btw-richtlijn betreft de situaties waarin een ondernemer zonder recht op aftrek van voorbelasting zelf bepaalde activiteiten ontplooit, omdat dan op (een deel van) de kosten geen btw drukt. Als hij de dienst bij een derde had ingekocht had op alle kosten btw gedrukt. De bepaling is derhalve niet voor de specifieke situatie waarin een buitenlandse inrichting een dienst verricht, geschreven.<sup>79</sup> Van Kesteren vraagt zich af waar een dienst die valt onder art. 27 btw-richtlijn belast zou zijn. Er geldt namelijk geen speciale regeling voor de plaats van dienst van dergelijke interne diensten. Volgens Van Kesteren zou aansluiting kunnen worden gezocht bij de zaak Lipjes<sup>80</sup> waarin onbelastbare prestaties uitsluitend met het oog op een juiste plaatsbepaling geconverteerd worden tot belastbare handelingen.<sup>81</sup> Naar mijn mening vallen de fictieve diensten bij gebreke van een bijzondere bepaling onder de regels voor de plaats van dienst zoals die gelden voor alle andere diensten. Binnen de regels voor de plaats van dienst is zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting aanknopingspunt. Indien sprake is van bijvoorbeeld een fictieve adviesdienst dan is deze op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in het land waar degene voor wie deze dienst is bestemd, de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting, is gevestigd.

Mijn conclusie op grond van het bovenstaande is dat onder de huidige regeling het hiervoor genoemde misbruik, waarbij diensten worden ingekocht door een andere inrichting dan waarvoor de dienst is bestemd, zich kan voordoen, mits het situaties betreft die aan alle hierna genoemde omstandigheden voldoen:

1. Een dienst waarbij het voor de dienstverrichter niet duidelijk is aan welke vestiging hij deze dienst verricht. Anders kan het zo zijn dat de vestiging voor wie de dienst is bestemd en niet de vestiging die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst als de afnemer wordt beschouwd bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010), waardoor het beoogde misbruik niet slaagt.
2. De dienstverrichter in het land van de vestiging die de opdracht heeft verleend tot het verrichten van de dienst of de vestiging voor wie de dienst feitelijk is bestemd, is gevestigd. Is de dienstverrichter namelijk gevestigd in een ander land dan past hij de verleggingsregeling toe. Van de ondernemer die de prestatie ontvangt, mag worden verlangd dat hij btw aangeeft in het land waar zijn vestiging is gelegen die de dienst gaat gebruiken.

79. Vgl. Swinkels, a.w. 2006, blz. 420.

80. HvJ 27 mei 2004, zaak C-68/03, BNB 2006/46 (Lipjes).

81. H.W.M. van Kesteren, a.w., NTFR 2005, blz. 3.

3. Het niet om een interne kostendoorberekening gaat en de lidstaat waar de vestiging zich bevindt voor wie de dienst is bestemd een heffing voor dergelijke kostendoorbelastingen kent op grond van art. 27 btw-richtlijn.
4. Er geen sprake is van misbruik van recht. En
5. (voor de situatie waarin de vestiging die de kosten doorberekent buiten de Unie is gevestigd) in de lidstaat waar de vestiging zich bevindt voor wie de dienst is bestemd de regeling van art. 59bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) niet van toepassing is.

Door al de hiervoor genoemde punten zijn de situaties waarin het misbruik daadwerkelijk slaagt al in een belangrijke mate beperkt. Misbruik op zich mag mijns inziens ook nooit een reden zijn om de uitleg van een begrip als zelfstandigheid of ieder en persoon te doorbreken.

Door de Europese Commissie werd op 4 augustus 2004 voorgesteld de volgende bepaling op te nemen in de btw-richtlijn:

“Directive 77/388/EEC is hereby amended as follows:

(1) The following paragraph 6 is added to Article 6:

a) “Where a taxable person has a place of business and one or more separate fixed establishments, forming part of the same legal entity, services rendered between the place of business and the fixed establishment or services between the relevant fixed establishments shall not be treated as a supply of services as referred to in this Article.

However, those services shall be deemed to be supplies insofar as they are purchased by one place of business or fixed establishment and supplied to a place of business or to a fixed establishment located in another country where the activity for which the service is used or the service itself does not give rise to the right to full deduction of value added tax. This shall also apply where the place of business or fixed establishment, together with another person is treated as a single taxable person in accordance with the second subparagraph of article 4 (4)<sup>82, 83</sup>”

De bepaling is volgens de Europese Commissie wenselijk omdat toepassing van de bepaling leidt tot heffing in het land van verbruik en eveneens misbruik wordt voorkomen. De bepaling is uiteindelijk niet in de richtlijn terecht

82. Council of the European Union 4 augustus 2004, interinstitutional file 2003/0329 (CNS), 11857/04.

83. Zie voor een beschouwing over deze bepaling ook W. van der Corput, Transactions between Main Offices and their Fixed Establishments, International VAT Monitor November/December 2004, blz. 414 e.v.

gekomen. In het voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van dienst<sup>84</sup> stelt de Europese Commissie ten aanzien van dit punt:

“De Commissie is zich er ook van bewust dat in de vrijgestelde sector de neiging kan bestaan om de ontvangst of de verrichting van een dienst te situeren in een lidstaat met een laag BTW-tarief of in derde landen. Diensten waarvoor geen aftrekmogelijkheid zou bestaan (bv. omdat ze worden gebruikt voor een vrijgestelde levering), worden immers verworven in de lidstaat met het laagste tarief of een derde land voordat zij hun weg vinden naar bijkantoren in andere lidstaten met een hoger tarief. Dit speelt slechts wanneer het bijkantoor in een ander land is gelegen, omdat er dan een ‘fiscale grens’ bestaat. De Commissie zal de situatie blijven volgen en zo nodig het probleem aanpakken wanneer zij voorstellen doet die op de verschillende vrijgestelde sectoren betrekking hebben.”

Scholten merkt op dat ook het fictief belasten van prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting tot misbruik kan leiden. De zetel van bedrijfsuitoefening, gevestigd in een land met een hoog tarief zou bijvoorbeeld diensten die bestemd voor zijn vaste inrichting, gevestigd in een land met een laag tarief kunnen inkopen en doorbelasten. Als deze doorbelastingen btw-belaste prestaties vormen, kan de zetel van bedrijfsuitoefening daarmee zijn pro rata ‘opkrikken’.<sup>85</sup>

Naar mijn mening is de mogelijkheid tot misbruik een oorzaak van het feit dat binnen de btw-richtlijn de persoon van de belastingplichtige op een bepaalde manier is afgebakend. Die afbakening is ook nodig om de belastingplicht duidelijk in kaart te brengen. Daarbij ontstaan voor de btw verschillen tussen de keuze voor een nevenvestiging in de vorm van een vaste inrichting of een dochtermaatschappij.<sup>86</sup> Dergelijke verschillen bestaan ook bij andere beslissingen van een ondernemer, zoals de beslissing om geld aan te trekken middels een lening of verkoop van bestaand aandelenbezit en worden door het Hof van Justitie geaccepteerd. Het Hof stelt zelfs dat een ondernemer zich bij zijn keuze voor de één of andere handeling mede mag laten leiden door de btw-gevolgen.<sup>87</sup> Om eventueel misbruik te voorkomen zou een vorm van een fictieve dienst kunnen worden geïntroduceerd. Zoals hiervoor aangegeven zijn het aantal gevallen waarin het misbruik slaagt beperkt door de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Met name als het gaat om diensten van een behoorlijke omvang (waarbij het voordeel van misbruik toch het grootst is) zal de dienstverrichter bekend zijn met de identiteit van de afnemende

84. Voorstel tot wijziging van de regels voor de plaats van levering van diensten, COM (2003), 329, blz. 10.

85. J.P. Scholten, a.w., blz. 14.

86. Vgl. H.W.M. van Kesteren, a.w., NTFR 2005, blz. 1.

87. HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94, VN 1995, blz. 3030 (BLP).

vestiging. Of een introductie van een fictieve dienst voor prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling noodzakelijk is, is mijns inziens daarom te betwijfelen. Bovendien kan een dergelijke regeling, zoals Scholten stelt, weer ander misbruik in de hand werken en zal het ook belastingplichtigen raken die geen misbruik beogen, maar om een andere reden een dienst laten inkopen door een andere vestiging dan die waarvoor de dienst is bestemd. Een voorbeeld dat in paragraaf 8.2.4.5 is gegeven, is dat waarin de zetel van bedrijfsuitoefening een dienst wil kopen in het land van (één van) zijn vaste inrichting(en). Hij kan er dan voor kiezen die vaste inrichting de opdracht te laten geven, omdat die bekend is met de gebruiken van het land en de taal spreekt.

### 9.3 De zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting en het recht op aftrek

#### 9.3.1 Inleiding

Omdat mijns inziens tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting geen belastbare prestaties plaatsvinden, neemt de ondernemer met verscheidene vestigingen een bijzondere positie in wanneer het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald. Het recht op aftrek van voorbelasting kan niet simpelweg worden bepaald door naar één bepaalde vestiging te kijken. Wanneer het gaat om de vraag hoe het recht op aftrek van voorbelasting van een ondernemer met een vaste inrichting in een ander land moet worden bepaald, zal eerst moeten worden gezien hoe het aftrekrecht van een ondernemer in het algemeen wordt bepaald. In paragraaf 9.3.2 wordt daarom aandacht besteed aan de regels die hiervoor gelden. Deze regels kunnen vervolgens worden gebruikt om te onderzoeken hoe het aftrekrecht moet worden bepaald van een ondernemer die een vaste inrichting heeft in een ander land (paragraaf 9.3.3). In paragraaf 9.3.4 zal ten slotte worden ingegaan op het recht op aftrek van voorbelasting in relatie tot art. 192bis btw-richtlijn.

#### 9.3.2 Het recht op aftrek van voorbelasting in het algemeen

Art. 168 btw-richtlijn kent recht op aftrek van voorbelasting toe aan belastingplichtigen voor zover zij de aangeschafte goederen en diensten gebruiken voor hun belaste handelingen. In de zaak BLP oordeelt het Hof van Justitie dat de formulering 'gebruiken voor' erop wijst dat het recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vereist tussen de betrokken goederen of diensten en de belaste handelingen.<sup>88</sup> In de zaak Midland Bank<sup>89</sup> wordt het criterium van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang door het Hof

88. HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94, VN 1995, blz. 3030 (BLP), r.o. 19.

89. HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98, BNB 2001/118 (Midland Bank).

nader ingevuld. Midland Bank vertegenwoordigt een groep van banken waartoe ook de bank Samuel Montague behoort. In 1987 trad zij op als handelsbank voor Quadrex, gevestigd in de Verenigde Staten, die de aandelen van een op de Londense beurs genoteerde vennootschap wilde kopen. Ook British and Commonwealth Holding Ltd. was echter geïnteresseerd in de desbetreffende vennootschap. British and Commonwealth Holding Ltd. en Quadrex kwamen vervolgens overeen dat British and Commonwealth Holding Ltd. de aandelen van de vennootschap zou kopen, waarna zij de afdeling Wholesale broking zou overdragen aan Quadrex. Quadrex blijkt vervolgens over onvoldoende liquiditeiten te beschikken om de afdeling over te kopen. British and Commonwealth Holding Ltd. spreekt Samuel Montague hierop aan. In juridische procedures maakt Samuel Montague gebruik van diensten van een advocatenkantoor. De btw op deze kosten wenst Samuel Montague in aftrek te brengen. Naar haar mening hebben deze kosten namelijk betrekking op de dienstverlening aan Quadrex. Omdat Quadrex is gevestigd in de Verenigde Staten heeft zij voor deze dienstverlening recht op aftrek van voorbelasting ondanks dat sprake is van een vrijgestelde financiële handeling op grond van art. 169, onderdeel c, btw-richtlijn. Het Hof van Justitie oordeelt hierover als volgt:

“29. Er zij aan herinnerd, dat volgens het fundamentele beginsel van het BTW-stelsel, dat is neergelegd in de artikelen 2 van de Eerste en van de Zesde richtlijn, bij elke transactie inzake productie of distributie BTW is verschuldigd onder aftrek van de BTW waarmee de onderscheidene elementen van de prijs rechtstreeks waren belast (zie, in die zin, arrest van 6 juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Jurispr. blz. I-1883, punt 16).

30. Uit dat beginsel en uit de in punt 19 van het reeds aangehaalde arrest BLP Group geformuleerde regel, dat voor het recht op aftrek een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de gebruikte goederen of diensten en de belaste handelingen vereist is, volgt, dat het recht op aftrek van de BTW die op deze goederen of diensten drukt, vooronderstelt dat de kosten die voor het verwerven van die goederen of diensten zijn gemaakt, een van de bestanddelen van de prijs van de belaste handelingen zijn. Die kosten moeten dus een onderdeel zijn van de prijs van de in een later stadium verrichte handelingen waarbij gebruik wordt gemaakt van die goederen en diensten. Om die reden moeten die elementen van de kostprijs normalerwijze zijn ontstaan vóór de belastingplichtige de belaste handelingen verricht, waarop zij betrekking hebben.

31. Daaruit volgt, dat, anders dan Midland betoogt, er normaliter geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang in de zin van het reeds aangehaalde arrest BLP Group bestaat tussen een handeling in een later stadium en diensten die een belastingplichtige heeft gebruikt wegens en na het verrichten van die handeling. De kosten die voor het verwerven van die diensten zijn gemaakt, zijn weliswaar wegens de handeling in een later

stadium gemaakt, maar vormen normalerwijze niet een van de bestanddelen van de kostprijs van de in een later stadium verrichte handeling, zoals door artikel 2 van de Eerste richtlijn wordt vereist. Er is dus geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen die diensten en de handeling in een later stadium. De kosten van die diensten maken daarentegen deel uit van de algemene kosten van de belastingplichtige en zijn als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. Er is derhalve een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke diensten en de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige, zodat het recht op aftrek van de BTW daarover wordt geregeld door artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn, en de BTW volgens die bepaling slechts ten dele kan worden afgetrokken.

32. Dit zou slechts anders zijn wanneer de belastingplichtige met objectieve elementen aantoont, dat de kosten van goederen of diensten die hij heeft gebruikt wegens het verrichten van een handeling waarvoor recht op aftrek bestaat, bij wijze van uitzondering een bestanddeel van de prijs van die handeling vormen.”

Uit de zaak *Midland Bank* volgt dus dat van een rechtstreeks en onmiddellijke samenhang tussen de betrokken goederen en diensten en de belaste handelingen sprake is als de kosten van die goederen en diensten onderdeel uitmaken van de prijs van de in een later stadium belaste handelingen. Daarom kunnen normaliter goederen en diensten die worden verworven nadat de belaste handeling is verricht geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang hebben met die belaste handeling. Indien er geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen bepaalde kosten en een belaste handeling, kunnen de kosten als algemene kosten worden beschouwd. Zij vormen dan als zodanig bestanddelen van de prijs van de producten van een onderneming. De vraag of sprake is van algemene kosten komt na de zaak *Midland Bank* aan de orde in de zaken *Abbey National*,<sup>90</sup> *Cibo Participations*,<sup>91</sup> *Kretztechnik*,<sup>92</sup> *Investrand*<sup>93</sup> en *SKF*.<sup>94</sup>

In de zaak *Abbey National* gaat het om de vraag of de btw op kosten die zijn gemaakt in verband met de overdracht van een algemeenheid van goederen in aftrek kan worden gebracht. Op grond van art. 19 en 29 btw-richtlijn kunnen lidstaten ervoor kiezen bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of een gedeelte daarvan geen belastbare leveringen en diensten te onderkennen. Het Verenigd Koninkrijk had gebruik gemaakt van deze mogelijkheid. Daarom konden de door *Abbey National* gemaakte kosten die betrekking hadden op de

90. HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, VN 2001/15.26 (*Abbey National*).

91. HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, VN 2001/55.7 (*Cibo Participations*).

92. HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, BNB 2005/313 (*Kretztechnik*).

93. HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05, VN 2007/12.19 (*Investrand*).

94. HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, VN 2009/56.13 (*SKF*).



overdracht van de algemeenheid van goederen niet worden toegerekend aan een specifieke belastbare handeling. Het Hof stelt echter dat de kosten kunnen worden beschouwd als algemene kosten en als zodanig bestanddelen zijn van de prijs van de producten van een onderneming. Zelfs bij een overdracht van het geheel van een algemeenheid van goederen moeten, wanneer de belastingplichtige na gebruik van voormelde diensten geen handelingen meer verricht, de kosten ter zake van deze diensten worden beschouwd als onlosmakelijk verbonden met de gehele economische activiteit van de onderneming vóór de overdracht. Ook zonder dat er nog belastbare handelingen plaatsvinden, kan dus recht op aftrek van voorbelasting worden geclaimd. Het Hof benadrukt dat een andere uitleg in strijd zou zijn met het neutraliteitsbeginsel, omdat dan willekeurig onderscheid zou worden gemaakt tussen uitgaven ten behoeve van een onderneming vóór en tijdens de daadwerkelijke exploitatie van die onderneming en uitgaven die zijn gedaan om die exploitatie te beëindigen.<sup>95</sup> In de zaak I/S Fini H<sup>96</sup> gaat het om een stopgezet restaurant. De eigenaar van het restaurant is verplicht de bedrijfsruimte nog enige tijd te huren en betaalt over de huur btw. De btw wil hij in aftrek brengen. Het Hof van Justitie oordeelt ook in deze zaak dat sprake is van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de betaalde huur en de beëindigde restaurantactiviteit.

Cibo Participations maakt kosten in verband met de verwerving van een aantal dochterondernemingen. Na verwerving van deze dochterondernemingen verricht zij tegen betaling diensten aan deze dochterondernemingen en stelt zij tegen vergoeding deskundigen ter beschikking om in de dochterondernemingen leidinggevende, algemene, administratieve, financiële, commerciële en technische functies op zich te nemen. Het Hof stelt in deze zaak:

“32. Vastgesteld moet worden, dat er geen rechtstreeks en onmiddellijk verband bestaat tussen de diverse door een holding gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, en een of meer in een later stadium verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat. De door de holding betaalde BTW over de uitgaven voor die diensten drukt namelijk niet rechtstreeks op de diverse bestanddelen van de prijs van zijn handelingen in een later stadium waarvoor een recht op aftrek bestaat. Die uitgaven maken geen deel uit van de kosten van in een later stadium verrichte handelingen waarbij genoemde diensten worden gebruikt.”

De kosten maken naar het oordeel van het Hof deel uit van de algemene kosten van Cibo Participations. Er is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen dergelijke kosten en de volledige bedrijfsactiviteit van de

95. HvJ Abbey National, reeds aangehaald, r.o. 35.

96. HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, FED 2005/72 (I/S Fini H).

belastingplichtige. Naar mijn mening kan worden betwijfeld of in de zaak *Cibo Participations* geen rechtstreeks en onmiddellijk verband kan worden onderkend tussen de afgenomen diensten en de later verrichte handelingen, de tegen vergoeding aan de dochtermaatschappijen verrichte diensten, waaronder het leiding geven. In de meeste gevallen verwerft een houdstermaatschappij aandelen om vervolgens sturing te kunnen geven aan de dochtermaatschappij en de door de dochtermaatschappij gedreven onderneming. Tussen het maken van de kosten voor de verwerving van de aandelen en het verrichten van de diensten aan de dochtermaatschappijen zit echter een andere handeling, de verwerving van de aandelen zelf. De aankoop van de aandelen zelf is echter net als de diensten om deze aandelen te verwerven een investering om vervolgens de belaste handelingen, het tegen vergoeding verrichten van diensten aan de dochtermaatschappijen te verrichten. De vraag is dus of het Hof van Justitie in de zaak *Cibo Participations* impliciet oordeelt dat geen sprake kan zijn van direct aan bepaalde belastbare handelingen toerekenbare kosten, wanneer daar een handeling (in dit geval de aankoop van aandelen) tussen zit waarmee de gemaakte kosten rechtstreeks verband houden. Naar mijn mening zouden echter zowel de kosten voor het verwerven van de aandelen als de aankoop van de aandelen zelf moeten worden toegerekend aan de jegens de dochtermaatschappijen verrichte prestaties. Beide kostenposten houden verband met het verrichten van die diensten en zullen ook moeten worden geacht onderdeel uit te maken van de kostprijs van deze diensten. Omdat de activiteiten van *Cibo Participations* alleen bestaan uit het verrichten van de diensten aan haar dochtermaatschappijen zou een dergelijke toerekening in dit geval echter niet tot een ander resultaat leiden.

In *SKF* gaat het juist om de verkoop van aandelen door een houdstermaatschappij die tegen vergoeding diensten heeft verricht aan de verkochte dochtermaatschappij. Naar het oordeel van het Hof van Justitie is deze aandelenoverdracht te beschouwen als een economische activiteit en is sprake van een vrijgestelde prestatie. Indien de advieskosten die verband houden met deze aandelenverkoop kunnen worden opgenomen in de prijs van de aandelen die *SKF* wil overdragen en niet uitsluitend deel uitmaken van de bestanddelen van de prijs van de producten van *SKF* is de btw op deze advieskosten naar het oordeel van het Hof niet aftrekbaar.

In *Kretztechnik* gaat het om kosten die worden gemaakt in verband met de emissie van aandelen. De uitgifte van aandelen kan naar het oordeel van het Hof niet worden aangemerkt als een dienst onder bezwarende titel. Nu de uitgifte van aandelen een handeling is die niet binnen de werkingssfeer van de btw-richtlijn valt en *Kretztechnik* met deze handeling haar kapitaal ten behoeve van haar algemene economische activiteit beoogde te versterken, stelt het Hof vast dat de kosten deel uitmaken van de algemene kosten van *Kretztechnik*. Er is sprake van een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang tussen de door

Kretztechnik betrokken diensten en de gehele bedrijfsactiviteit van Kretztechnik. Het aangetrokken kapitaal moet worden geacht gebruikt te worden voor de hele ondernemersactiviteit van Kretztechnik. Ook in *Securenta*<sup>97</sup> gaat het om de aftrek van btw op kosten in verband met uitgifte van aandelen. In tegenstelling tot Kretztechnik verricht *Securenta* niet alleen belaste en vrijgestelde prestaties, maar verricht zij ook enkele handelingen die niet als economische activiteit kunnen worden aangemerkt. Het Hof van Justitie stelt:

“27. Wat de kosten voor de uitgifte van aandelen of atypische stille deelnemingen betreft, kan het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over een dergelijke handeling slechts ontstaan wanneer de daarvoor gemaakte kosten zijn opgenomen in de prijs van de belaste handelingen in een later stadium waarvoor recht op aftrek bestaat (zie arresten van 22 februari 2001, *Abbey National*, C-408/98, Jurispr. blz. I-1361, punt 28; 27 september 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, Jurispr. blz. I-6663, punt 31, en 8 februari 2007, *Investrand*, C-435/05, Jurispr. blz. I-1315, punt 23)

28. In deze omstandigheden ontstaat slechts recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en atypische stille deelnemingen wanneer het aldus verworven kapitaal bestemd is voor de economische activiteiten van de betrokkene. Het Hof heeft immers geoordeeld dat de bij de Zesde richtlijn ingevoerde aftrekgeregeling ziet op alle economische activiteiten van een belastingplichtige, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits deze activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen (zie arrest *Gabalfrija e.a.*, reeds aangehaald, punt 44; arrest van 8 juni 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Jurispr. blz. I-4177, punt 19, en arrest *Abbey National*, reeds aangehaald, punt 24).

29. In het hoofdgeding waren de kosten verbonden aan de diensten die zijn verricht in het kader van de uitgifte van aandelen en financiële deelnemingen, zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, niet uitsluitend toe te rekenen aan economische activiteiten die *Securenta* in een later stadium heeft verricht, en zij zijn dus niet uitsluitend opgenomen in de prijs van de handelingen die onder deze activiteiten vallen. Was dat wel het geval geweest, dan zou er een rechtstreeks en onmiddellijk verband hebben bestaan tussen de betrokken prestaties en de economische activiteiten van de belastingplichtige (zie de reeds aangehaalde arresten *Abbey National*, punten 35 en 36, en *Cibo Participations*, punt 33). Uit het aan het Hof overgelegde dossier blijkt echter dat de kosten die *Securenta* heeft gemaakt om de in het hoofdgeding aan de orde zijnde financiële handelingen te stellen, althans ten dele waren bestemd voor de verrichting van niet-economische activiteiten.”

Naar het oordeel van het Hof schrijft de btw-richtlijn niet voor op welke wijze de mate van aftrek in deze situaties moet worden bepaald. Dit is aan de

97. HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, VN 2008/14.20 (*Securenta*).

lidstaten. De lidstaten moeten er daarbij voor zorgen dat de berekening van het pro rata van economische en niet-economische activiteiten objectief weergeeft welk deel van de in een eerder stadium gedane kosten werkelijk toe te rekenen is aan elk van deze twee activiteiten.<sup>98</sup>

Investrand houdt tot 1989 de aandelen van Cofrex. Op 3 augustus 1989 verkoopt zij deze aandelen. Tot 1 januari 1993 kon Investrand niet als btw-ondernemer worden aangemerkt, omdat zij een louter passieve houdstermaatschappij was. Na die datum kan zij wel als belastingplichtige voor de btw worden aangemerkt. Er ontstaat een geschil tussen Investrand en Cofrex in verband met de aandelenverkoop wat in 1996 leidt tot een arbitrageprocedure. Investrand maakt kosten voor juridische bijstand en wil de btw op deze kosten in aftrek brengen. Het Hof van Justitie constateert dat Investrand de diensten ook had afgenomen wanneer zij geen ondernemersactiviteiten had ontplooid. Het Hof overweegt vervolgens:

“33. Derhalve kan niet worden aangenomen dat de kosten voor deze diensten zijn gemaakt ten behoeve van en met het oog op de belastbare activiteiten van Investrand. Aangezien deze kosten niet uitsluitend in deze activiteiten hun oorzaak vinden, houden zij dus daarmee niet rechtstreeks en onmiddellijk verband.

34. Zoals de Commissie heeft gesteld, verschilt de situatie van Investrand in casu niet van die van een particuliere aandeelhouder die na verkoop van zijn aandelen juridisch advies inwint en de kosten voor deze adviesdiensten draagt in het kader van een geschil met de koper over het vaststellen van de schuldvordering bestaande in de verkoopprijs. Laatstbedoelde situatie valt niet binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest EDM, reeds aangehaald, punten 60 en 61).

35. Bovendien zij gepreciseerd dat de onderhavige zaak verschilt van de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Kretztechnik heeft geleid. De in laatstgenoemde zaak aan de orde zijnde advieskosten, die het Hof in punt 36 van zijn arrest heeft aangemerkt als algemene kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige, hadden betrekking op een aandelenuitgifte om zijn kapitaal ten behoeve van zijn economische activiteit te versterken.

36. Terwijl in casu op basis van de gegevens van het dossier niet kan worden gesteld dat Investrand de betrokken adviesdiensten niet zou hebben afgenomen indien zij geen aan de btw onderworpen economische activiteit had verricht, vonden de adviesdiensten waarom het ging in de zaak die tot het reeds aangehaalde arrest Kretztechnik heeft geleid, daarentegen hun oorzaak uitsluitend in de economische activiteit van de belastingplichtige en in

98. Zie ook HvJ 12 februari 2009, zaak C-515/07, BNB 2009/202 (VNLTO).

de kapitaalverhoging waartoe deze had besloten om ten behoeve van deze activiteit over meer financiële middelen te beschikken.

37. Anders dan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde advieskosten, hielden de advieskosten waarom het ging in het reeds aangehaalde arrest Kretztechnik, dus rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van de belastingplichtige.”

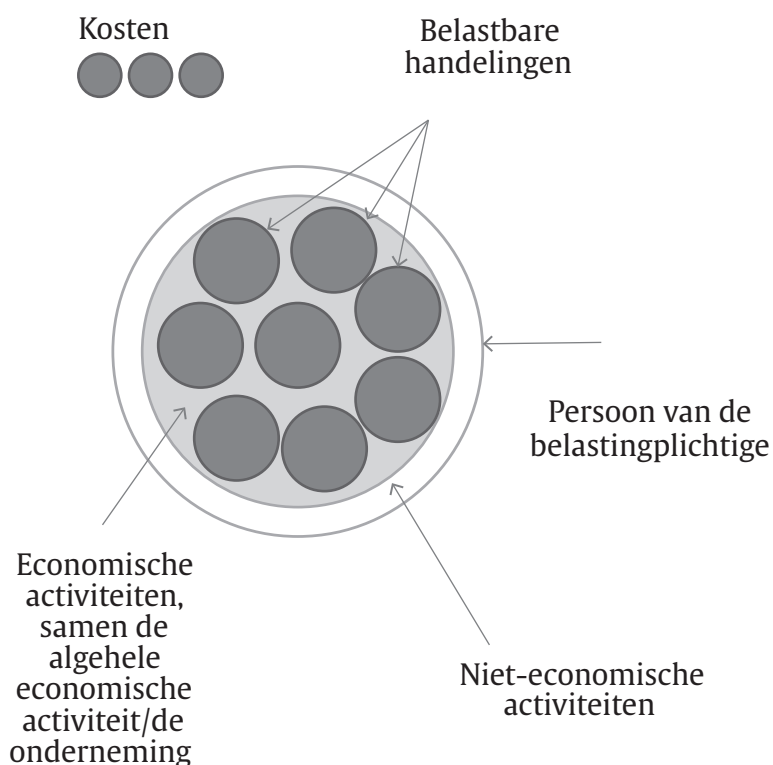
Uit de zaak Investrand volgt dat dus sprake moet zijn van een zekere band tussen de gehele economische activiteit van de belastingplichtige en de gemaakte kosten. Die band is in elk geval aanwezig als de kosten zijn gemaakt uitsluitend met het oog op die gehele economische activiteit. Uit Investrand volgt niet hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin kosten zijn ingegeven door de bedrijfsuitoefening maar daarin niet uitsluitend hun oorzaak vinden. In de zaak Investrand hoefde het Hof daarop ook geen antwoord te geven. Naar mijn mening ligt een splitsing van de kosten in een wel aftrekbaar en een niet aftrekbaar deel in die situatie voor de hand. Het feit dat Investrand de door haar gemaakte kosten vermoedelijk zal trachten af te wentelen via door haar voor verrichte prestaties ontvangen vergoedingen, brengt niet met zich dat zij de btw op deze kosten in aftrek mag brengen. Het criterium dat kosten onderdeel moeten uitmaken van een bepaald product of meer in het algemeen van de producten van de desbetreffende onderneming om recht op aftrek van voorbelasting te hebben, dient dus niet zodanig uit te worden gelegd dat bij iedere onderneming moet worden bekeken of de kosten feitelijk in de prijs van het product terecht komen. Het gaat om kosten die moeten worden geacht deel uit te maken van de prijs van deze producten, omdat zij met deze onderneming verband houden. Indien een onderneming geen winststreven heeft, komen niet alle gemaakte kosten terecht in de prijs van de producten van de onderneming. Toch is in die situatie het recht op aftrek door dit feit niet beperkt.<sup>99</sup>

Wanneer we te maken hebben met een bepaalde kostenpost moet conform de jurisprudentie van het Hof van Justitie worden gezien of deze kostenpost rechtstreeks en onmiddellijk samenhangt met één of meer belastbare handelingen. Die kostenpost moet dan ook worden geacht onderdeel te vormen van de prijs van de belastbare handelingen waaraan hij wordt toegerekend. Indien kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met een of meer bepaalde belastbare handelingen, kunnen de kosten rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Zij

99. Voor een nadere beschouwing over de zaak Investrand en deze discussie zij verwezen naar M.M.W.D. Merkx, BTW-ondernemerschap: begrensd of grenzeloos?, Btw-bulletin 2006, nr. 4, blz. 9 e.v., H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merkx, De zaak Investrand en de grenzen van de belastingplicht, WFR 2007, blz. 902 e.v., H.W.M. van Kesteren, Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008, blz. 318 e.v. en J.J.M. Lamers en M.M.W.D. Merkx, Btw, een kosten-batenanalyse, WFR 2010, blz. 907 e.v.

moeten dan worden geacht onderdeel uit te maken van de prijs van de producten van die onderneming. Indien geen rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de kosten en de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige dan kan de btw op deze kosten niet in aftrek worden gebracht. De kosten worden dan mijns inziens ook geacht geen onderdeel uit te maken van de prijs van de producten van de onderneming, hoewel dat feitelijk wel het geval kan zijn. Hieronder worden de verschillende genoemde situaties schematisch weergegeven.

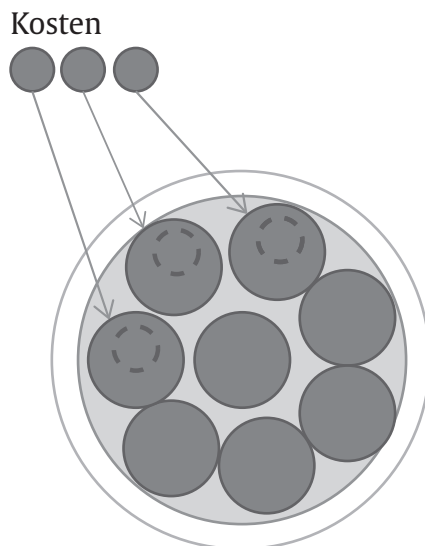
Uitgangspunt is onderstaande situatie. We hebben de persoon van de belastingplichtige waarbinnen zich zijn onderneming, zijn algehele economische activiteit bevindt. Deze algehele economische activiteit bestaat uit een groot aantal belastbare handelingen. Ook worden er kosten gemaakt die moeten worden toegerekend.



*Eerste mogelijkheid: toerekening aan een specifieke handeling*

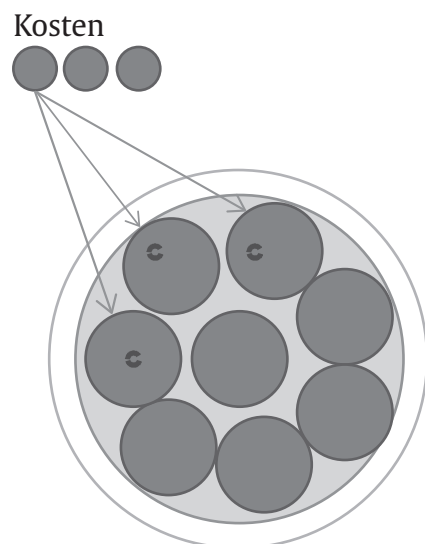
Een eerste mogelijkheid is dat de kosten moeten worden toegerekend aan één specifieke handeling. Zij moeten dan ook worden geacht onderdeel uit te maken van de kostprijs van die belastbare handeling. Een voorbeeld van dergelijke kosten is bijvoorbeeld een belastingadvies dat men inwint bij buitenlandse collega's om vervolgens aan de eigen klant een meer omvattend advies te kunnen

geven. Een ander voorbeeld is bijvoorbeeld een schoenveter die men in een geproduceerde schoen rijgt.



*Tweede mogelijkheid: toerekening aan meer specifieke handelingen*

Een tweede mogelijkheid is dat de kosten niet kunnen worden toegerekend aan één specifieke handeling, wel aan meer handelingen, maar niet aan alle handelingen van de onderneming. De kosten moeten dan worden geacht onderdeel uit te maken van de prijs van al de handelingen waaraan zij kunnen worden toegerekend. Een voorbeeld van dergelijke kosten is de inkoop van leer dat wordt gebruikt om meer paren schoenen te produceren.

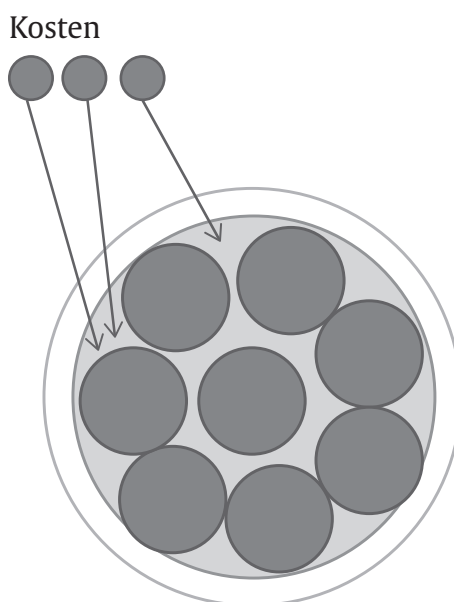


Naar mijn mening bestaat in de praktijk in de meeste sectoren weinig verschil tussen deze tweede mogelijkheid en de eerstgenoemde mogelijkheid. Zo zullen veters voor de geproduceerde schoenen in groten getale worden aangekocht, waarbij de ondernemer op het moment van inkoop de btw in aftrek brengt, omdat hij de veters zal gaan gebruiken voor zijn belaste activiteit, de productie van schoenen. Hij weet tevoren niet welke veter in welke schoen terecht komt. Hij zal de inkoop van leer en de inkoop van veters dan ook niet anders behandelen. In de situatie van het buitenlandse belastingadvies ligt de situatie natuurlijk anders. Daarbij is wel sprake van een kostenpost die direct, ook in de ogen van de ondernemer, aan een specifieke handeling kan worden toegewezen. Een vraag die kan worden gesteld is hoe moet worden omgegaan met de situatie waarin de kosten toerekenbaar zijn aan verscheidene aanwijsbare handelingen, maar sommige van die handelingen belaste handelingen zijn en andere juist vrijgestelde handelingen. De handelingen zijn dan in tegenstelling tot in het voorbeeld van het ingekochte leer dat wordt gebruikt voor de immer belaste levering van schoenen, fiscaal gezien dan niet identiek. Art. 168 btw-richtlijn bepaalt dat voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige deze de btw in aftrek mag brengen. Art. 173, eerste lid, btw-richtlijn preciseert dat in geval goederen en diensten door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor handelingen waarvoor recht op aftrek bestaat als handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat de btw slechts evenredig aftrekbaar is. Het aftrekbare gedeelte wordt op grond van art. 174, eerste lid, btw-richtlijn bepaald door de omzet uit handelingen waarvoor recht op aftrek van voorbelasting bestaat te delen door de totale omzet. Lidstaten mogen op grond van art. 173, tweede lid, btw-richtlijn bijvoorbeeld bepalen dat een belastingplichtige de aftrekbare voorbelasting mag of zelfs moet bepalen per bedrijfssector. Uit art. 168 jo. art. 173, eerste lid en art. 174, eerste lid, btw-richtlijn volgt derhalve dat als bepaalde kosten niet kunnen worden toegerekend aan of allemaal belaste handelingen of allemaal vrijgestelde handelingen, de handelingen waaraan de kosten kunnen worden toegerekend in beginsel niet bepalend kunnen zijn voor het aftrekrecht. Als goederen en diensten worden gebruikt voor handelingen met recht op aftrek van voorbelasting en handelingen zonder recht op aftrek van voorbelasting rolt de belastingplichtige via art. 173, eerste lid, btw-richtlijn de pro rata van art. 174, eerste lid, btw-richtlijn binnen. De kosten moeten mijns inziens dan worden toegerekend aan de gehele bedrijfsactiviteit, tenzij de desbetreffende lidstaat gebruik heeft gemaakt van één van de mogelijkheden van art. 173, tweede lid, btw-richtlijn. Een splitsing in aftrekbare en niet aftrekbare btw per kostenpost die aan verscheidene handelingen kan worden toegerekend kan ook praktisch ondoenlijk zijn. De ene keer kunnen bepaalde kosten bijvoorbeeld worden toegerekend aan twee belaste en één vrijgestelde handeling en de volgende keer juist aan twee vrijgestelde en één belaste handeling.



*Derde mogelijkheid: toerekening aan de gehele bedrijfsactiviteit*

Een derde mogelijkheid is dat de kosten niet rechtstreeks en onmiddellijk kunnen worden toegerekend aan een of meer bepaalde handelingen, maar wel rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige. Deze kosten moeten worden geacht onderdeel uit te maken van de prijs van de producten van de onderneming van de belastingplichtige. Een voorbeeld van dergelijke kosten vormen de kosten die worden gemaakt voor het vaststellen van de jaarrekening of, zoals in Kretztechnik, kosten voor de emissie van aandelen. Het kan hierbij ook gaan om kosten die in feite toerekenbaar zijn aan een niet-economische activiteit, in geval van Kretztechnik de emissie van aandelen. Hoewel zij niet direct betrekking hebben op de onderneming van de belastingplichtige en in principe in het schema in de grotere cirkel van de persoon van de belastingplichtige en zijn niet-economische activiteiten verkeren, kunnen zij wel tot de algehele economische activiteit van de belastingplichtige doordringen.<sup>100</sup>

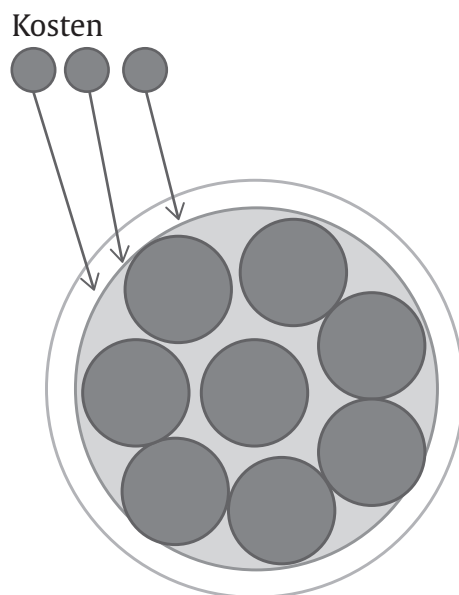


*Vierde mogelijkheid: geen toerekening aan één of meer specifieke handelingen of gehele bedrijfsactiviteit*

Een laatste mogelijkheid is dat geen toerekening aan één of meer specifieke handelingen noch een toerekening aan de gehele bedrijfsactiviteit mogelijk is. In dat geval is de btw op deze kosten niet aftrekbaar. De kosten kunnen niet in de cirkel van de algehele economische activiteit van de belastingplichtige

100. Zie hierover uitgebreid H.W.M. van Kesteren en M.M.W.D. Merx, a.w. en H.W.M. van Kesteren, a.w. 2008.

doordringen. In *Securenta* doet zich een combinatie van mogelijkheid 3 en 4 voor.



### 9.3.3 *Recht op aftrek van voorbelasting van een zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting*

Wanneer we moeten bepalen in welke mate een ondernemer met een zetel van bedrijfsuitoefening en een of meer vaste inrichtingen recht op aftrek van voorbelasting heeft, vormt de in paragraaf 9.3.2 besproken jurisprudentie het uitgangspunt. In deze paragraaf zal dit onderwerp worden onderzocht aan de hand van een tweetal casusposities. In de eerste situatie wordt uitgegaan van een Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening met een vaste inrichting in België en Duitsland, waarbij tussen de vestigingen geen doorberekening van kosten plaatsvindt en geen werkzaamheden worden verricht. In de tweede situatie wordt dezelfde casus gehanteerd, maar dan vindt wel een doorberekening van kosten plaats en worden onderling werkzaamheden verricht.

#### *Eerste casuspositie*

In de eerste casuspositie hebben we een in Nederland gevestigde zetel van bedrijfsuitoefening met een vaste inrichting in België en een vaste inrichting in Duitsland. Onderling worden geen kosten doorberekend. Ook verrichten de vestigingen geen werkzaamheden onderling. In Nederland bevindt zich alleen het bestuur en de centrale administratie van de vennootschap. In Nederland worden geen belastbare handelingen verricht. Naar mijn mening kunnen in de

situatie van een zetel van bedrijfsuitoefening met een of meer vaste inrichtingen in het buitenland de volgende soorten kosten worden onderscheiden:

1. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer door een vaste inrichting verrichte belastbare handelingen.
2. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door een vaste inrichting gedreven onderneming.
3. Door de zetel van bedrijfsuitoefening in haar functie als bestuur van de vennootschap gemaakte kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door de vennootschap verrichte economische activiteit.
4. Kosten die niet behoren tot de onder 1 tot en met 3 genoemde categorieën kosten.

De onder 1) en 2) genoemde kosten moeten niet anders worden behandeld dan in de situatie dat het zou gaan om een afzonderlijke ondernemer. Het recht op aftrek wordt bepaald door de mate waarin de desbetreffende vaste inrichting belaste prestaties verricht. Een dergelijke benadering is het meest in overeenstemming met de in paragraaf 9.3.2 besproken jurisprudentie van het Hof van Justitie. De door de desbetreffende vaste inrichting gemaakte kosten moeten worden geacht in de prijs van de producten van de vaste inrichting terecht te komen. Een vaste inrichting moet als een zelfstandig onderdeel van de grotere generale onderneming worden beschouwd. Daarnaast wordt door deze benadering een vaste inrichting voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting hetzelfde behandeld als een in het binnenland gevestigde ondernemer, hetgeen in overeenstemming is met het neutraliteitsbeginsel. Ook de door de vaste inrichting afgenomen goederen en diensten zullen over het algemeen belast zijn in het land waar de vaste inrichting is gevestigd. Dit geldt in elk geval voor diensten die onder de hoofdregel van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vallen. Diensten die worden verricht aan de vaste inrichting zijn op grond van deze bepaling belast in het land waar de vaste inrichting is gevestigd. Ook goederen kunnen niet zonder btw-heffing het land van de vaste inrichting bereiken. Indien de vaste inrichting de goederen uit het buitenland betreft is zij verplicht een intracommunautaire verwerving of fictieve intracommunautaire verwerving (bij overbrenging van eigen goederen) aan te geven. Dat betekent dat over het algemeen de lidstaat waarvan men btw in aftrek wil brengen ook de lidstaat is vanuit waar men zijn activiteiten verricht. De controlemogelijkheden zijn dus in dit opzicht goed gewaarborgd.

Voor wat betreft de onder 3) genoemde kosten is de vraag naar de aftrekbaarheid minder eenvoudig te beantwoorden. Omdat de kosten betrekking hebben op de overkoepelende activiteit van de zetel van bedrijfsuitoefening houden de kosten mijns inziens rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele bedrijfsuitoefening van deze belastingplichtige, dus zowel met de activiteiten in België als de activiteiten in Duitsland. Over de kosten zal echter in Nederland

btw zijn berekend, terwijl de aftrekbaarheid moet worden bepaald op basis van de in België en Duitsland behaalde omzet. De zetel van bedrijfsuitoefening vormt een heffingsaanknopingspunt bij diensten die op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn belast. Ook ingekochte goederen, bijvoorbeeld kantoormeubilair, kunnen niet zonder btw-heffing Nederland bereiken. Dit betekent dat de controlemogelijkheden in deze situatie beperkter zijn. Anderzijds moet de hoofdvestiging, de zetel van bedrijfsuitoefening, geacht worden de beschikking te hebben over de administratie van de gehele onderneming. Ook rijst de vraag of voor het recht op aftrek bepalend is of de prestaties van de vaste inrichtingen in hun eigen land belast zijn of dat hun prestaties, indien zij deze zouden verrichten in Nederland, belast zouden zijn. Nederland kan immers gebruik hebben gemaakt van een overgangsregeling in de zin van art. 370 en 371 jo. bijlage X btw-richtlijn of een andere optie die de richtlijn biedt, terwijl België en/of Duitsland dat niet hebben gedaan of andersom. Art. 169, onderdeel a, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bepaalt dat de belastingplichtige btw in aftrek mag brengen die verband houdt met buiten zijn lidstaat verrichte handelingen waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in eigen land zouden zijn verricht. Van de mogelijkheden van art. 370 en 371 jo. bijlage X btw-richtlijn heeft het Hof van Justitie bepaald dat de door deze bepalingen toegestane belastingheffing geen geharmoniseerde heffing is die onderdeel vormt van het btw-stelsel zoals dit door de btw-richtlijn is opgezet. Toepassing van een vrijstelling door de ene lidstaat betekent niet dat een andere lidstaat verplicht wordt in zijn land gevestigde belastingplichtigen die prestaties verrichten in de eerstgenoemde lidstaat het recht op aftrek te weigeren.<sup>101</sup> Dit zou betekenen dat in mijn voorbeeld het al dan niet belast zijn van de prestaties van de vaste inrichtingen als zij in Nederland zouden zijn verricht van belang is voor het recht op aftrek in Nederland. Toch is de bepaling van art. 169, onderdeel a, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) mijns inziens niet geschreven met het oog op deze situatie. De bepaling lijkt geschreven voor een situatie waarin een ondernemer is gevestigd in een lidstaat en vanuit die vestiging prestaties verricht, waarbij hij (incidenteel) prestaties verricht die belast zijn in een andere lidstaat, bijvoorbeeld omdat zijn afnemers daar gevestigd zijn. Er wordt ook gesproken van *zijn* lidstaat, dat naar mijn mening erop duidt dat vanuit die lidstaat door een vestiging handelingen worden verricht waarvoor recht op aftrek ontstaat. Een bevestiging van die gedachte zou kunnen worden gelezen in de zaak *Debouche*.<sup>102</sup> *Debouche*, een Belgische advocaat, wiens diensten in België waren vrijgesteld, mocht naar het oordeel van het Hof van Justitie geen btw terugvorderen in andere lidstaten, ook al zouden zijn prestaties in de andere lidstaat belast zijn. De vraag of prestaties volgens de wetgeving van het land van vestiging van waaruit de prestaties worden verricht, zijn belast of

101. HvJ Eurodental, reeds aangehaald, r.o. 52 en 54.

102. HvJ 26 september 1996, zaak C-302/93, BNB 1997/95 (*Debouche*).

vrijgesteld, is dus bepalend voor het aftrekrecht, ook in andere landen. In Monte Dei Paschi Di Sienna<sup>103</sup> besliste het Hof van Justitie dat een ondernemer die in zijn land van vestiging zowel belaste als vrijgestelde prestaties verricht btw-teruggaaf in de lidstaat van teruggaaf kan krijgen voor zover hij bezien vanuit de wet- en regelgeving van de lidstaat van teruggaaf recht op aftrek heeft. Het Hof kon mijns inziens ook niet tot een andere conclusie komen, omdat art. 5 Achtste Richtlijn uitdrukkelijk bepaalde dat het recht op belastingteruggaaf werd bepaald op grond van art. 17 Zesde Richtlijn (thans art. 168 e.v. btw-richtlijn), zoals dit wordt toegepast door de lidstaat van teruggaaf. In art. 6 Richtlijn 2008/9/EG is inmiddels opgenomen dat het recht van de lidstaat van vestiging bepalend is. Mijns inziens moet in mijn voorbeeld er dan ook vanuit worden gegaan dat het al dan niet belast zijn van de handelingen in Duitsland en België van belang is voor de vraag of de Nederlandse btw bij de Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening aftrekbaar is. Of de handelingen van deze vaste inrichtingen als zij belastbaar zijn in weer andere lidstaten belast of vrijgesteld zijn, is op grond van art. 169, onderdeel a, btw-richtlijn niet relevant. De zetel van bedrijfsuitoefening dient daarbij mijns inziens, altijd, dus ook wanneer sprake is van een vaste inrichting in Nederland, als afzonderlijke vestiging worden gezien. Het al dan niet belast zijn van de prestaties van alle vaste inrichtingen in eigen land en niet alleen de Nederlandse is dan bepalend voor het aftrekrecht van de zetel van bedrijfsuitoefening. Een andere benadering zou ook een ongelijke behandeling van vaste inrichtingen met zich brengen al naar gelang waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Zouden de prestaties in Nederland belast zijn en in België vrijgesteld dan zou een Belgische vaste inrichting met een Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening in een voordeligere positie komen ten opzichte van een Belgische vaste inrichting met een zetel van bedrijfsuitoefening in eigen land. Weliswaar heeft de Belgische vaste inrichting met Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening ook dan een voordeel, omdat 19% niet aftrekbare Nederlandse btw is betaald in plaats van 21% niet aftrekbare Belgische btw. Dit is echter het gevolg van het feit dat art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) de zetel van bedrijfsuitoefening als heffingsaanknopingspunt kent en de aanwezigheid van goederen in Nederland heffing van Nederlandse btw met zich brengt. Het hebben van een zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland heeft ook andere consequenties. Zo zal vermoedelijk voor deze ondernemer een belastingplicht voor het wereldinkomen gelden voor de directe belastingen. Het verschil tussen 19% niet aftrekbare btw en 21% niet aftrekbare btw is ook minder groot dan het verschil tussen 19% aftrekbare en 21% niet aftrekbare btw.

Voor wat betreft de onder 4) genoemde kosten moge duidelijk zijn dat geen recht op vooraftrek bestaat.

103. HvJ 13 juli 2000, zaak C-136/99, VN 2000/50.22 (Monte Dei Paschi Di Sienna).

*Tweede casuspositie*

De tweede casuspositie gaat net als de eerste casuspositie uit van een Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening met een vaste inrichting in België en Duitsland. In deze situatie berekent de Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening echter aan de Belgische en Duitse vaste inrichting hun deel in de algemene kosten door. De Belgische vaste inrichting verricht op haar beurt een dienst aan de Duitse vaste inrichting. Voor het verrichten van de dienst maakt zij gebruik van door haar ingekochte goederen en diensten evenals haar eigen personeel.

Ook in deze situatie krijgen we te maken met de vier hiervoor onderscheiden kosten:

1. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer door een vaste inrichting verrichte belastbare handelingen.
2. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door een vaste inrichting gedreven onderneming.
3. Door de zetel van bedrijfsuitoefening in haar functie als bestuur van de vennootschap gemaakte kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door de vennootschap verrichte economische activiteit.
4. Kosten die niet behoren tot de onder 1 tot en met 3 genoemde categorieën kosten.

Het door de Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening aan de vaste inrichtingen doorberekende deel in de algemene kosten valt onder de onder punt 3 genoemde kosten. Deze kosten zijn ten behoeve van de gehele onderneming of de persoon van de ondernemer gemaakt. Ik ga er hierbij overigens vanuit dat sprake is van een reële kostendoorbelasting en de kosten worden gelokaliseerd op de plaats waar zij thuishoren. Er worden dus geen kosten doorbelast om de winst in een land af te roemen om aldoende minder belasting te betalen in dat land.<sup>104</sup> Naar mijn mening wordt het recht op aftrek van voorbelasting in geval de kosten worden doorbelast niet anders behandeld dan in de situatie waarin zij niet worden doorbelast. De btw is aftrekbaar naar mate de Belgische en Duitse vaste inrichting prestaties verrichten die in hun land belast zijn. Dit geldt mijns inziens ook als de omzetverhoudingen anders liggen dan de verhouding waarin de kosten worden doorbelast. De kosten kunnen bijvoorbeeld fiftyfifty over beide vaste inrichtingen worden verdeeld, terwijl de omzet van de Belgische vaste inrichting € 400.000 is en die van de Duitse € 600.000. Zolang de kosten algemene kosten van de gehele onderneming zijn en moeten

104. Zie voor dit onderscheid in kostendoorbelastingen A.H. Bomer en H.W.M. van Kesteren, Concernproblematiek: belastbaarheid van kostendoorberekeningen, WFR 2001, blz. 959 e.v.

worden geacht de gehele onderneming te vertegenwoordigen, geldt de regel dat de aftrek van voorbelasting wordt bepaald op basis van de omzetverhoudingen van de gehele onderneming. Lidstaten kunnen eventueel op grond van art. 173, tweede lid, btw-richtlijn een afwijkende methode voorschrijven. Indien de kosten wel specifiek kunnen worden toebedeeld aan één van de vaste inrichtingen is geen sprake meer van algemene kosten van de onderneming als geheel, maar van directe of algemene kosten van de door de vaste inrichting gedreven onderneming. Hoewel de aftrek van voorbelasting plaatsvindt in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd, in dit geval Nederland, zijn de prestaties die de vaste inrichtingen verrichten en de vraag of ze belast zijn in het land van de vaste inrichtingen naar mijn mening van belang voor de vraag of en in welke mate recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

Lastiger wordt het wanneer de Belgische vaste inrichting een prestatie aan de Duitse vaste inrichting verricht. De Belgische vaste inrichting gebruikt daarbij het personeel en de middelen van zijn onderneming. Een aantal van deze productiefactoren zijn met btw aangekocht en de andere, waaronder het personeel, hebben geen btw-component in zich. Ook kunnen met btw aangekochte goederen en diensten worden ingezet voor zowel aan derden als aan de Duitse vaste inrichting verrichte prestaties. De Staatssecretaris van Financiën is van mening dat het recht op aftrek van voorbelasting moet worden bepaald door alleen de activiteiten van de vaste inrichting zelf in ogenschouw te nemen. Indien de vaste inrichting echter prestaties verricht aan andere onderdelen van de onderneming, moeten ook de prestaties van die andere onderdelen in aanmerking worden genomen er van uitgaande dat de door de vaste inrichting aangeschafte goederen en diensten dan mede worden gebezigd voor het verrichten van de prestaties van de buitenlandse onderdelen.<sup>105</sup>

De door de Belgische vaste inrichting gemaakte kosten voor het verrichten van de prestatie aan de Duitse vaste inrichting die moeten worden geacht opgenomen te zijn in de prijs die de Duitse vaste inrichting voor de dienstverlening betaalt, kunnen voor het verrichten van de prestatie volledig worden verbruikt of worden niet volledig verbruikt voor de door de Belgische vaste inrichting verrichte prestatie. In het laatste geval kan zowel worden gedacht aan kosten die zijn toe te rekenen aan de verrichte prestatie en één of meer belastbare handelingen van de Belgische vaste inrichting zelf als aan een deel van de algemene kosten die de Belgische vaste inrichting onderdeel laat vormen van de door de Duitse vaste inrichting te betalen prijs voor de dienstverlening.

In het eerste geval, de kosten worden volledig verbruikt bij het verrichten van de prestatie aan de Duitse vaste inrichting, moet naar mijn mening (ervan

105. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, (Mededeling 22) VN 1994, blz. 2640 e.v.

uitgaande dat geen belastbare prestaties plaatsvinden tussen onderdelen van één rechtssubject) door de prestatie van de Belgische vaste inrichting worden heengekeken. Hoewel de Belgische vaste inrichting kosten heeft gemaakt zijn deze volledig toe te rekenen aan belastbare handelingen van de Duitse vaste inrichting. Zij hangen derhalve rechtstreeks en onmiddellijk samen met één of meer belastbare handelingen van de Duitse vaste inrichting of met de gehele bedrijfsuitoefening van de Duitse vaste inrichting. Het gaat hier dus om de kosten hiervoor onder 1) respectievelijk 2) genoemd. De mate van aftrek voor de prestaties van de Duitse vaste inrichting in Duitsland zou mijns inziens dan bepalend moeten zijn.

Voor wat betreft de kosten die niet volledig worden gebruikt voor het verrichten van de prestatie aan de Duitse vaste inrichting ligt het lastiger. De kosten kunnen dan niet worden beschouwd als kosten die rechtstreeks en onmiddellijk samenhangen met één of meer handelingen of de gehele bedrijfsactiviteit van de Belgische of Duitse vaste inrichting. De kosten zouden derhalve niet meer onder de hiervoor onder 1) en 2) genoemde categorie kunnen vallen en behoren dus automatisch tot de onder 3) genoemde categorie kosten. Indien beide inrichtingen in hun land belaste of beide inrichtingen in hun land vrijgestelde handelingen verrichten is de btw volledig aftrekbaar respectievelijk volledig niet aftrekbaar. Indien de Belgische vaste inrichting echter belaste prestaties verricht en de Duitse vrijgestelde wordt het ingewikkelder. Zoals in paragraaf 9.3.2 besproken biedt de btw-richtlijn niet de mogelijkheid om kosten toe te rekenen aan een aantal handelingen, maar niet alle handelingen van de ondernemer, die niet fiscaal identiek zijn en waarvoor dus een ander btw-regime geldt. Dit kan alleen als de lidstaat gebruik heeft gemaakt van één van de mogelijkheden genoemd in art. 173, tweede lid, btw-richtlijn. Dit zou betekenen dat in de situatie waarin de Belgische vaste inrichting belaste prestaties verricht en de Duitse vrijgestelde de totale omzet van de Belgische en Duitse vaste inrichting in aanmerking moet worden genomen. Indien echter de totale omzet van de Duitse vaste inrichting in aanmerking moet worden genomen, terwijl slechts een klein deel van de algemene kosten in de aan de Duitse vaste inrichting verrichte prestatie is opgenomen ontstaat naar mijn mening een te vertekend beeld dat in strijd is met het neutraliteitsbeginsel. Stel bijvoorbeeld dat de omzet van de Belgische vaste inrichting in de desbetreffende periode € 400.000 bedraagt en de omzet van de Duitse vaste inrichting € 600.000. De Belgische vaste inrichting heeft een totaal aan algemene kosten van € 50.000 en verricht een prestatie aan de Duitse vaste inrichting waarvoor zij € 10.000 ontvangt. Van de door haar gemaakte algemene kosten is € 10.000/€ 410.000, ruim 2,4% toerekenbaar aan de voor ten behoeve van de door de Duitse vaste inrichting gedreven onderneming verrichte dienst. Ongeveer 97,6% van de voorbelasting zou dan aftrekbaar moeten zijn. Indien echter de omzetverhouding in ogenschouw wordt genomen is € 400.000/€ 1.000.000, 40% van de btw op de gemaakte algemene



kosten die zijn doorberekend in de prijs van de aan de Duitse vaste inrichting geleverde prestatie voor de Belgische vaste inrichting aftrekbaar. Een oplossing voor dit probleem zou kunnen zijn dat alleen de omzet van de Duitse vaste inrichting wordt meegenomen waarvoor de van de Belgische vaste inrichting ontvangen dienst is gebruikt. De door de Belgische vaste inrichting gemaakte kosten zijn aan deze omzet toe te rekenen. Ook in die situatie kan echter een vertekend beeld ontstaan indien de Duitse vaste inrichting de door de Belgische vaste inrichting verrichte prestatie voor een groot aantal prestaties gebruikt, waarbij zij ook zelf nog een substantiële waarde toevoegt. Stel bijvoorbeeld dat in het voorbeeld de door de Belgische vaste inrichting verrichte prestatie van € 10.000 wordt gebruikt voor het verrichten van prestaties die een omzet opleveren van € 500.000. De aftrekbare voorbelasting zou dan € 400.000/€ 900.000 is ongeveer 44,4% bedragen. Naar mijn mening dient daarom fictief het aan de Belgische vaste inrichting betaalde bedrag van € 10.000 als relevante omzet van de Duitse vaste inrichting te worden bestempeld. Dit bedrag moet worden geacht de omzet van de Duitse vaste inrichting die toerekenbaar is aan de prestatie van de Belgische vaste inrichting te benaderen. Ervan uitgaande dat de Belgische vaste inrichting een reële, zakelijke prijs vraagt aan de Duitse vaste inrichting zal de Duitse vaste inrichting slechts een beperkte winstopslag kunnen berekenen zonder dat zij daadwerkelijke waarde toevoegt aan de prestatie. Als blijkt dat de gevraagde prijs niet reëel is, kan in plaats van bij de daadwerkelijk bedongen prijs worden aangesloten bij de prijs zoals die had moeten zijn indien de onderdelen zakelijk (at arm's length) zouden hebben gehandeld. Dergelijke gegevens zijn beschikbaar omdat voor de directe belastingen hierbij wordt aangesloten.<sup>106</sup> De pro rata is dan als volgt € 400.000/€ 410.000 is ongeveer 97,5%. Ongeveer 2,5% is dan niet aftrekbaar. Indien de door de Belgische vaste inrichting verrichte prestatie toerekenbaar is aan verscheidene door de Duitse vaste inrichting verrichte prestaties en deze prestaties niet hetzelfde fiscale regime hebben, de Duitse vaste inrichting verricht bijvoorbeeld belaste en vrijgestelde prestaties, moet naar mijn mening op het bedrag van € 10.000 de pro rata van de Duitse vaste inrichting worden toegepast. Stel bijvoorbeeld dat de Duitse vaste inrichting een recht op aftrek van voorbelasting heeft van 30% dan wordt de berekening van de aftrekbare btw op de algemene kosten van € 50.000 als volgt: € 400.000 plus 30% van € 10.000 gedeeld door € 410.000, is ongeveer 98,3% recht op aftrek. De door mij voorgestelde wijze van het bepalen van het recht op aftrek van voorbelasting komt mijns inziens overeen met de realiteit, doet het meeste recht aan het neutraliteitsbeginsel en is ook praktisch uitvoerbaar. De Belgische vaste inrichting zal in haar administratie het bedrag van

106. Art. 7 OESO-Modelverdrag, zie C. Van Raad, F.P.G. Pötgens en G.T.W. Janssen, Internationaal belastingrecht, Deventer, Kluwer, losbladig paragraaf 3.4.2.A, b2.

€ 10.000 hebben opgenomen waarvoor zij prestaties aan de Duitse vaste inrichting heeft verricht. De Belgische belastingdienst kan dan controle uitoefenen door de administratie van de Belgische vaste inrichting te raadplegen die in haar eigen land beschikbaar is.

#### **9.3.4    *Het recht op aftrek van voorbelasting en art. 192bis btw-richtlijn***

In paragraaf 7.5 is ingegaan op de toepassing van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Deze bepaling zorgt ervoor dat als een vaste inrichting betrokken is bij een dienst die is belast in het land waar deze vaste inrichting zich bevindt de verleggingsregeling niet van toepassing is ook al is het niet deze vaste inrichting die de dienst verricht. In paragraaf 7.5 heb ik geconcludeerd dat van een betrokkenheid in de zin van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) al snel sprake is. De bepaling dient mijns inziens het belang van de afnemer die niet altijd op de hoogte is van het antwoord op de vraag welke vestiging de dienst nu feitelijk aan hem verricht. Van betrokkenheid in de zin van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is mijns inziens alleen sprake wanneer dit voor de afnemer kenbaar is. Wanneer art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) in werking treedt zal een andere vestiging dan de vestiging die de dienst verricht, deze dienst moeten opnemen in zijn btw-aangifte (zie paragraaf 7.5). Deze vestiging zal de dienst in beginsel niet in zijn administratie hebben opgenomen. Op grond van art. 52 AWR is de vestiging indien de dienst belast is in Nederland wel verplicht om gegevens in haar administratie op te nemen die van belang zijn voor de heffing over deze dienst. Voor het recht op aftrek moet de vergoeding die wordt ontvangen voor deze dienst naar mijn mening als omzet worden gezien van de vestiging die de dienst heeft verricht. Het is immers deze vestiging die de dienst verricht en de daarbij door hem aangeschafte goederen en diensten gebruikt en niet de vestiging die op grond van art. 192 bis btw-richtlijn is betrokken. Hiertegen bestaat praktisch geen bezwaar, omdat de dienst zal zijn opgenomen in de boekhouding van de vestiging die de dienst verricht. Voor het aftrekrecht is op grond van art. 169, onderdeel a, btw-richtlijn bepalend of de prestaties in het land van de vestiging die de dienst verricht, belast of vrijgesteld zijn. Hoewel ook de 'betrokken' vaste inrichting kosten heeft gemaakt en deze kosten te relateren kunnen zijn aan zijn 'betrokken' activiteiten, zullen voor het aftrekrecht op deze kosten in principe alleen zijn eigen prestaties bepalend zijn. Berekent de vaste inrichting een vergoeding voor de 'betrokkenheid' aan de vaste inrichting die de dienst daadwerkelijk heeft verricht dan zijn de hiervoor in paragraaf 9.3.3 beschreven regels voor het aftrekrecht van toepassing op de door de 'betrokken' vaste inrichting gemaakte kosten.

## 9.4 Vaste inrichting en fiscale eenheid

### 9.4.1 Inleiding

Op basis van de Wet OB 1968 kan in elk geval een vaste inrichting van een in een ander land gevestigde ondernemer deel uitmaken van een fiscale eenheid. In art. 7, vierde lid, Wet OB 1968 wordt de vaste inrichting expliciet genoemd. De Staatssecretaris van Financiën nam in Mededeling 22<sup>107</sup> het standpunt in dat in een dergelijk geval belastbare prestaties plaatsvinden tussen de Nederlandse vaste inrichting en de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening. De gedachte hierachter is dat de vaste inrichting als onderdeel van de fiscale eenheid niet meer als afzonderlijke subject voor de heffing van omzetbelasting is te onderkennen. De Europese Commissie is van mening dat alleen Nederlandse vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemers en de in Nederland gevestigde zetel van bedrijfsuitoefening, zonder buitenlandse vaste inrichtingen onderdeel kunnen uitmaken van een fiscale eenheid. Met de Staatssecretaris is de Europese Commissie van mening dat in geval één van de vestigingen onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid belastbare prestaties tussen beide kunnen plaatsvinden.<sup>108</sup> De Hoge Raad oordeelde echter anders in zijn uitspraak van 14 juni 2002, opgenomen in BNB 2002/287.<sup>109</sup> Naar het oordeel van de Hoge Raad moet namelijk de vaste inrichting inclusief zijn buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening worden geacht deel uit te maken van de Nederlandse fiscale eenheid. Naar aanleiding van deze uitspraak heeft de Staatssecretaris van Financiën zijn besluit aangepast.<sup>110</sup> In deze paragraaf zal aandacht worden besteed aan de vraag of een vaste inrichting als zodanig of enkel samen met zijn zetel van bedrijfsuitoefening onderdeel kan vormen van een fiscale eenheid en of als de vaste inrichting als zodanig onderdeel uit kan maken van de fiscale eenheid de relatie tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting een andere wordt. In de btw-richtlijn is de figuur van de fiscale eenheid geregeld in art. 11. Art. 11 btw-richtlijn bepaalt dat elke lidstaat personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd en die juridisch gezien zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn tezamen als één belastingplichtige mag aanmerken. Om de vraag te beantwoorden of een vaste inrichting als zodanig deel kan uitmaken van een fiscale eenheid is van belang hoe de term 'gevestigd' in de zin van art. 11 btw-richtlijn moet worden uitgelegd. Daarom zal na een bespreking van de hiervoor

107. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22) VN 1994, blz. 2640.

108. Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, COM (2009), 325 def. blz. 7 en 8.

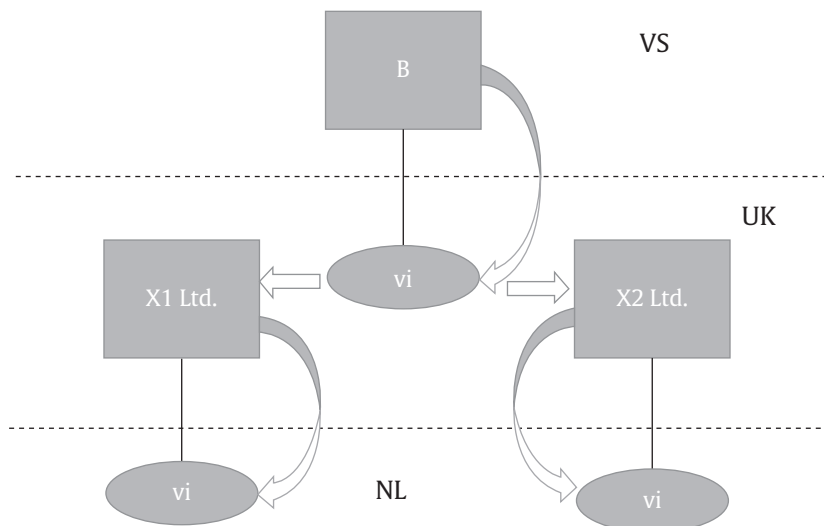
109. HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.

110. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, VN 2002/51.22.

genoemde uitspraak, opgenomen in BNB 2002/287 (paragraaf 9.4.2), worden ingegaan op de term 'gevestigd' in de zin van art. 11 btw-richtlijn (paragraaf 9.4.3). Daarbij wordt tevens aandacht besteed aan de doelstellingen en achtergrond van de fiscale eenheid. Als het rechtssubject waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt als geheel tot de fiscale eenheid gaat behoren, is sprake van een fiscale eenheid over de grenzen heen. In paragraaf 9.4.4 wordt daarom onderzocht wat in het algemeen (dus ook in moeder-dochterverhoudingen) de effecten daarvan zijn en of een fiscale eenheid over de grenzen wenselijk is. De gevolgen en de wenselijkheid kunnen mede het antwoord op de vraag bepalen of een vaste inrichting als zodanig of de vaste inrichting inclusief zijn buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening onderdeel zou moeten uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. In paragraaf 9.4.5 volgt ten slotte een conclusie over deze vraag en de vraag hoe de onderlinge relatie tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting is als alleen in Nederland gevestigde onderdelen van rechtssubjecten deel kunnen uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid.

#### 9.4.2 **BNB 2002/287**

In de zaak opgenomen in BNB 2002/287 moet de Hoge Raad uitspraak doen over de vraag of tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting belastbare prestaties kunnen plaatsvinden als de vaste inrichting wel, maar de zetel van bedrijfsuitoefening geen deel uitmaakt van de fiscale eenheid. In Mededeling 22 nam de Staatssecretaris van Financiën namelijk het standpunt in dat dit het geval was. De feiten in de zaak van de Hoge Raad zijn als volgt. De in het Verenigd Koninkrijk gevestigde X 1 Ltd. en X 2 Ltd. hebben beide een vaste inrichting in Nederland. Beide vennootschappen maken deel uit van het A-concern waarvan de leiding in de Verenigde Staten is gevestigd. B beheert onder de naam C het internationale datasysteem van het A-concern. Hij verricht automatiseringswerkzaamheden ten behoeve van het concern. De kosten worden op basis van bestede computertijd toebedeeld aan de onderdelen van het concern. B heeft een vaste inrichting in het Verenigd Koninkrijk. Deze vaste inrichting berekent de kosten van B door aan X1 Ltd. en X2 Ltd. X1 Ltd. en X2 Ltd. berekenen hun vaste inrichtingen hun deel van de kosten door. In geschil is of deze laatste kostendoorbelasting belast is met btw. Schematisch kan het bovenstaande als volgt worden weergegeven:



De Hoge Raad stelt dat noch uit de tekst van art. 7, vierde lid, Wet OB 1968 noch uit de geschiedenis van de totstandkoming van die bepaling is op te maken dat het buitenlandse hoofdkantoor van een ondernemer met een vaste inrichting in Nederland geen deel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. Naar het oordeel van de Hoge Raad maakt een buiten Nederland gevestigd lichaam met een vaste inrichting als zodanig, derhalve met inbegrip van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening deel uit van een fiscale eenheid. Er kan dus geen sprake zijn van belastbare prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting evenmin als dit het geval is bij prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting in Nederland van een lichaam dat geen onderdeel is van een fiscale eenheid in de zin van art. 7, vierde lid, Wet OB 1968. Het feit dat de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening onderdeel kan uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid brengt met zich dat voor toetsing aan de verwevenheidseisen ook de activiteiten van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening van belang zijn.<sup>111</sup> Zo zal bijvoorbeeld voor de economische verwevenheid van belang zijn of de zetel van bedrijfsuitoefening en de daarbij behorende vaste inrichting hoofdzakelijk (voor meer dan 50%<sup>112</sup>) presteren ten opzichte van de Nederlandse onderdelen van het concern

111. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, VN 2002/51.22. Aldus ook A.T.M. Joore-van Zanten, BTW-positie van hoofdvestiging en vaste inrichting, BTW-Nieuws 2002, nr. 10, blz. 9 en K.M. Braun, Fiscale eenheid over de grens en vaste inrichting (III), Btw-bulletin 2002, nr. 11, blz. 12.

112. Hof Den Haag 7 februari 1990, nr. 3979/1989, JOB 1990/52.

waarmee men een fiscale eenheid wil vormen.<sup>113</sup> Indien de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening en Nederlandse vaste inrichting gezamenlijk voor 50% of meer prestaties verrichten aan andere dan de in Nederland gevestigde onderdelen van het concern dan kunnen zowel de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening als de Nederlandse vaste inrichting geen onderdeel uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. Aangenomen moet worden dat in de praktijk de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening zich vaak niet richt op de Nederlandse onderdelen van het concern, maar juist de buitenlandse. In dat geval kan de uitspraak van de Hoge Raad dus averechts werken indien een fiscale eenheid met daarin de Nederlandse vaste inrichting voordelig zou zijn. Ook brengt de uitleg van de Hoge Raad mijns inziens met zich dat het buitenlands onderdeel aansprakelijk wordt voor btw-schulden van de andere onderdelen van de fiscale eenheid in Nederland. De Invorderingswet 1990 waarin de hoofdelijke aansprakelijkheid in art. 43 is opgenomen geldt niet alleen voor in Nederland gevestigde natuurlijke personen en lichamen. In de praktijk zal echter het aanspreken van het buitenlandse onderdeel pas aan de orde komen indien de in Nederland gevestigde onderdelen geen verhaal bieden. De mogelijkheden tot verhaal zullen minder talrijk zijn en/of meer kosten met zich brengen voor in het buitenland gevestigde onderdelen dan voor in Nederland gevestigde onderdelen. Overigens zij opgemerkt dat de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening ook hoofdelijk aansprakelijk is voor de schulden van de andere onderdelen van de fiscale eenheid als alleen zijn Nederlandse vaste inrichting onderdeel uitmaakt van de fiscale eenheid. De Nederlandse vaste inrichting vormt samen met de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening civielrechtelijk één subject dat als zodanig door de belastingdienst kan en moet worden aangesproken.

#### 9.4.3 De reikwijdte van art. 11 btw-richtlijn

De Hoge Raad oordeelt op basis van de tekst van art. 7, vierde lid, Wet OB 1968 dat een Nederlandse vaste inrichting met zijn buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening onderdeel kan uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. Dit betekent dat in elk geval in Nederland een buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening van een Nederlandse vaste inrichting inclusief die vaste inrichting onderdeel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid, ook al zou de tekst van art.11 btw-richtlijn de mogelijkheid hiertoe niet bieden.<sup>114</sup> Toch is het

113. Dat het gaat om hoofdzakelijk presteren ten opzichte van de andere onderdelen waarmee men een fiscale eenheid wil vormen en niet ten opzichte van het concern als geheel (waarvan ook in het buitenland gevestigde onderdelen deel uit kunnen maken) blijkt uit HR 16 december 1998, nr. 33 987, BNB 1999/105.

114. In het Verenigd Koninkrijk (op grond van de wet) en Finland (op grond van jurisprudentie, zie International VAT Monitor January/February 2005, blz. 77 en 78) wordt dezelfde gedachte gehanteerd als in Nederland. Zie I. Massin en K. Vyncke, EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration?, International VAT Monitor November/December 2009, blz. 460 voor behandelwijzen in andere lidstaten.

interessant te bezien welke reikwijdte art. 11 btw-richtlijn heeft. Zo kan een belastingplichtige voor wie het ongunstig is dat de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening wordt opgenomen in de fiscale eenheid een beroep doen op de btw-richtlijn als Nederland zijn boekje te buiten is gegaan. De belastingdienst kan een dergelijke fiscale eenheid dan niet aan hem opleggen.

De mogelijkheid om verschillende belastingplichtigen als één belastingplichtige aan te merken, bestond reeds op basis van bijlage A, nr. 2 ad art. 4, Tweede Richtlijn. Een territoriale beperking kende de fiscale eenheid op dat moment nog niet. Ook de in Nederland op grond van de jurisprudentie ontwikkelde figuur van de fiscale eenheid kende geen territoriale beperking.<sup>115</sup> Pas in de Zesde Richtlijn wordt deze beperking geïntroduceerd. De toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn stelt over de fiscale eenheid het volgende:

“Volgens de thans in bepaalde Lid-Staten van kracht zijnde wetgeving worden personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch die onderling door economische, financiële en organisatorische betrekkingen verbonden zijn, als één belastingplichtige aangemerkt, zodat de onderling verrichte transacties in het algemeen geen belastbare feiten vormen. In die opzet bevinden de ondernemingen die tot een “Organschaft” behoren zich derhalve in dezelfde fiscale positie als een geïntegreerde onderneming die één rechtspersoon vormt.

Er dient op te worden gewezen dat, indien het systeem van de belasting over de toegevoegde waarde op een zuivere wijze wordt toegepast, het voormelde fiscale regime op het gebied van de mededinging geen voordelen biedt ten opzichte van een belastingregime, dat de leden van de “Organschaft” als afzonderlijke belastingplichtigen behandelt.

Onder deze omstandigheden schijnen er geen ernstige bezwaren te bestaan, indien bepaalde Lid-Staten de “Organschaft” als één belastingplichtige blijven beschouwen, terwijl andere zulks niet doen. In het eerste geval dient de betrokken Lid-Staat echter tot voorafgaande raadpleging over te gaan, teneinde te doen onderzoeken of het voorgenomen stelsel geen concurrentievervalsing tusschen de Lid-Staten veroorzaakt.<sup>116</sup>”

De passage laat zien dat men het bestaan van de figuur van de fiscale eenheid als het ware tolereert, omdat er over het algemeen geen voordelen mee zijn te behalen en er dus geen concurrentievervalsing van betekenis zou moeten kunnen optreden. In het cumulatieve cascadestelsel dat veel lidstaten voor de introductie van de Tweede Richtlijn kenden was het belang van de fiscale

115. Zie onder meer TC 20 december 1954, nr. 68120, BNB 1955/91 en HR 6 september 1978, nr. 18 537, BNB 1978/257.

116. Toelichting op het voorstel voor een Tweede Richtlijn, onderdeel van zittingsdocument 1965-1966, nr. 51.

eenheid groter. De omzetbelastingdruk liep in dat systeem namelijk op naarmate de productie- en distributieketen langer was. In elke schakel werd omzetbelasting geheven, zonder dat er een recht bestond om de in een eerdere schakel geheven omzetbelasting daarop in mindering te brengen (zie paragraaf 3.2). De toelichting op het voorstel voor de Zesde Richtlijn vermeldt voorts als achtergronden van de fiscale eenheid de administratieve eenvoud en het voorkomen van misbruik door het opsplitsen van de onderneming in diverse juridisch zelfstandige personen om zo gebruik te kunnen maken van een bijzondere regeling.<sup>117</sup>

Vanuit de genoemde gedachten uit de toelichting op de Zesde Richtlijn kan de stelling worden ingenomen dat het geen problemen zou moeten opleveren als lidstaten ondernemers die niet op hun grondgebied zijn gevestigd, maar die in hun land belastbare prestaties verrichten onderdeel laten zijn van een fiscale eenheid met wel in dat land gevestigde ondernemers. Het regime van de fiscale eenheid biedt geen voordelen indien het systeem van belasting over de toegevoegde waarde zuiver wordt toegepast.<sup>118</sup> Anderzijds kunnen ook buitenlandse onderdelen van een concern profiteren van de genoemde administratieve eenvoud en wordt misbruik voorkomen als prestaties ook over de buitenlandse onderdelen zouden worden verdeeld. De vraag is echter of een dergelijk toelaten van buitenlandse ondernemers niet tot de genoemde concurrentievervalsingen tussen lidstaten leidt. In paragraaf 9.4.4 zal worden ingegaan op de voordelen en bezwaren tegen een fiscale eenheid over de grenzen heen in het algemeen (dus ook in moeder-dochterverhoudingen).

In de zaak *Ampliscientifica en Amplifin*<sup>119</sup> uit 2008 gaat het Hof van Justitie voor het eerst in op de werking van art. 11 btw-richtlijn (destijds art. 4, vierde lid, tweede volzin, Zesde Richtlijn). De Italiaanse btw-wetgeving kent een regeling die het moedermaatschappijen mogelijk maakt niet alleen hun eigen btw-aangiften, maar ook die van hun dochtermaatschappijen te doen en de door hun dochtermaatschappijen verschuldigde btw te betalen. Als voorwaarde geldt dat gedurende een bepaalde periode een zekere band tussen deze ondernemingen bestaat. Het Hof stelt in deze zaak ten aanzien van de toepassing van art. 11 btw-richtlijn:

“19. Wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, kan (kunnen) de afhankelijke persoon (personen) in de zin van deze bepaling dus niet als een

117. Toelichting op het voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 1973/11.

118. Daaronder moet mijns inziens worden verstaan dat de btw die een onderdeel van het concern berekent aan een ander onderdeel voor het laatstgenoemde onderdeel steeds aftrekbaar is.

119. HvJ 22 mei 2008, zaak C-162/07, VN 2008/25.20 (*Ampliscientifica en Amplifin*).



belastingplichtige (belastingplichtigen) in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde Richtlijn worden aangemerkt. (...) Hieruit volgt dat de gelijkstelling met een enkele belastingplichtige uitsluit dat deze afhankelijke personen verder afzonderlijke btw-aangiften indienen en verder binnen en buiten hun groep als belastingplichtigen worden geïdentificeerd, aangezien alleen de enkele belastingplichtige die aangiften kan indienen.

20. Artikel 4, lid 4, tweede alinea, van de Zesde Richtlijn vooronderstelt dus noodzakelijkerwijs dat wanneer een lidstaat deze bepaling toepast, onder de nationale uitvoeringsregeling de belastingplichtige een enkele persoon is en er voor de groep een enkel btw-nummer wordt toegekend. (...)”

Een onderdeel van een fiscale eenheid verliest dus naar het oordeel van het Hof van Justitie zowel naar binnen als naar buiten toe voor btw-doeleinden zijn eigen identiteit. Voor btw-doeleinden bestaat het onderdeel als zodanig niet meer. Alleen de totale belastingplichtige wordt in ogenschouw genomen. Deze overwegingen zeggen niets over de vraag of een vaste inrichting als zodanig of inclusief zijn buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening onderdeel moet kunnen uitmaken van een fiscale eenheid, maar kunnen wel relevant zijn voor de vraag of tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting belastbare prestaties plaatsvinden indien de vaste inrichting als zodanig kan worden opgenomen in de fiscale eenheid. Indien de vaste inrichting daarmee zijn identiteit verliest en opgaat in de totale belastingplichtige/de fiscale eenheid waarvan zij deel uitmaakt, moet dan de stelling worden ingenomen dat deze totale belastingplichtige een belastbare prestatie verricht aan de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening of andersom? In de zaak *Ampliscientifica* en *Amplifin* gaat het echter om juridisch zelfstandige personen. De vraag is derhalve of het Hof van Justitie de gedachte dat elk onderdeel van de fiscale eenheid voor btw-doeleinden zijn identiteit verliest en meer in het bijzonder een vaste inrichting ten opzichte van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening, zou hebben geuit indien het een situatie zou betreffen waarin een vaste inrichting als zodanig wordt opgenomen in de fiscale eenheid.

In het kader van de regels voor de plaats van dienst wordt onderscheid gemaakt tussen de vier vestigingsplaatsvormen, zetel van bedrijfsuitoefening, vaste inrichting, woonplaats en gebruikelijke verblijfplaats. In andere bepalingen, waaronder art. 11 btw-richtlijn wordt slechts gesproken van ‘is gevestigd’. Naar mijn mening betekent het gebruik van het woord gevestigd echter niet automatisch dat slechts op de zetel van bedrijfsuitoefening en niet de vaste inrichting is gedoeld. Zo moet de in de verleggingsregeling van art. 194 en 196 btw-richtlijn gebezigde term ‘gevestigd’ worden geacht alle vier vestigingsplaatsvormen te omvatten. Een andere invulling van de term ‘gevestigd’ zou niet passen binnen de doelstelling van de verleggingsregeling. Stel bijvoorbeeld dat een Belgische vaste inrichting van een ondernemer met zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland een dienst verricht aan een ondernemer met

zijn zetel van bedrijfsuitoefening in België. De dienst wordt ook ten behoeve van die Belgische zetel van bedrijfsuitoefening verricht en is op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in België. Als het begrip 'gevestigd' in de zin van art. 196 btw-richtlijn niet moet worden geacht de vaste inrichting te omvatten, betekent dit in ons voorbeeld dat we te maken hebben met een niet in België gevestigde dienstverrichter. De dienstverrichter heeft zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland gevestigd en is dus voor toepassing van art. 196 btw-richtlijn in Nederland gevestigd. Dat zou betekenen dat in deze situatie heffing van btw is verlegd naar de afnemende ondernemer. Dit is volkomen overbodig. De dienstverrichter beschikt in België over een vaste inrichting en heeft dus in België een aangifteverplichting. Bovendien wordt de dienst ook door de Belgische vaste inrichting verricht. Art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) bevat een regeling op basis waarvan de verleggingsregeling kan worden toegepast indien de zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting in een ander land buiten de vaste inrichting om een prestatie verricht die belast is in het land waar laatstgenoemde vaste inrichting is gevestigd. Ook hieruit volgt dat de vaste inrichting als 'vestiging' in de zin van art. 194 en 196 btw-richtlijn moet worden gezien.

Dat een bijzondere band bestaat tussen de regels voor de plaats van dienst waarin de vier vestigingsplaatsvormen worden onderscheiden en de verleggingsregeling moge duidelijk zijn. De bepalingen van de plaats van dienst worden zelfs expliciet in de verleggingsregeling genoemd. De vraag is of een dergelijke bijzondere band ook bestaat tussen de regels voor de plaats van dienst en de fiscale eenheid. In dit verband zij allereerst opgemerkt dat art. 11 btw-richtlijn spreekt over "personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd". Omdat deze zinsnede specifiek wijst naar de persoon, het subject, zou het standpunt kunnen worden ingenomen dat alleen diegenen met een Nederlandse identiteit, die hun hoofdvestiging of zelf al hun vestigingen binnen Nederland hebben onderdeel kunnen uitmaken van de fiscale eenheid.<sup>120</sup> Ondernemers die hun hoofdvestiging in het buitenland hebben, kunnen, ook als zij een vaste inrichting hebben in Nederland, aldus beschouwd geen onderdeel vormen van de fiscale eenheid. Een dergelijke uitleg zou echter een ongelijke behandeling tussen primair in Nederland gevestigde vennootschappen en Nederlandse vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen opleveren, wat in strijd is met de vrijheid van vestiging.<sup>121</sup> De zinsnede "personen die binnen het grondgebied van deze lidstaat zijn gevestigd" kan

120. Aldus ook: D.B. Bijl, aantekening bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254, FED 1994/574, K. Vyncke, VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations, International VAT Monitor July/August 2007, blz. 256. Anders G.J. van Norden, a.w., blz. 223.

121. HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97, BNB 2000/75 (Compagnie de Saint Gobain). Aldus ook: K. Vyncke, a.w., blz. 256 en G.J. van Norden, Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid. Beschouwing naar aanleiding van HR 14 juni 2002, nr. 35976, WFR 2002, blz. 1541 e.v.

ook zodanig worden gelezen dat als een buitenlandse ondernemer een vaste inrichting heeft in bijvoorbeeld Nederland de hele persoon van de ondernemer onderdeel kan uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. Deze persoon is door middel van zijn vaste inrichting in Nederland gevestigd.<sup>122, 123</sup>

Wanneer we uitgaan van de huidige praktijk waarin een fiscale eenheid alleen werking heeft op het grondgebied van de lidstaat die deze heeft ingevoerd en in andere lidstaten (ook al hebben zij een regeling voor een fiscale eenheid) niet wordt erkend, kan een zekere band tussen de fiscale eenheid met zijn territoriale beperking en de regels voor de plaats van dienst worden onderkend. Als twee Nederlandse BV's die onderdeel vormen van een fiscale eenheid in Nederland een in België belaste levering of dienst aan elkaar verrichten, zal deze levering of dienst in de huidige praktijk niet buiten de heffing blijven, tenzij zij ook in België een fiscale eenheid zouden vormen. Juist de regels voor de plaats van dienst zijn gekoppeld aan de vestigingsplaats van de ontvangende (art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) of presterende (art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) ondernemer, waarbij de vaste inrichting waaraan respectievelijk door wie de prestatie wordt verricht een relevant aanknopingspunt is. Prestaties tussen een Nederlandse vaste inrichting en Nederlandse onderdelen van een concern zullen dus als zij onder de hoofdregels voor de plaats van dienst vallen belast zijn in Nederland en buiten de heffing kunnen blijven. De prestaties van de onderdelen van de fiscale eenheid aan de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening zijn, in de veronderstelling dat zij onder art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vallen, belast in het land waar die buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Aangezien dit land de Nederlandse fiscale eenheid niet erkent, zal de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening btw over deze dienst moeten voldoen in eigen land door toepassing van de verleggingsregeling. In zoverre heeft het opnemen van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening in de fiscale eenheid ook geen effect.<sup>124</sup> Prestaties van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening aan de Nederlandse onderdelen van de fiscale eenheid die onder art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vallen zijn wel belast in Nederland. Als de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening in de fiscale eenheid wordt opgenomen kunnen deze prestaties buiten de heffing blijven.<sup>125</sup> De Europese Commissie stelt echter dat het btw-identificatienummer van de fiscale eenheid moet worden gebruikt op

122. Aldus ook: M.E. van Hilten, noot bij HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287 punt 5 en 6.

123. K. Vyncke, *Btw-eenheid*, Kluwer 2009, blz. 107-111 gaat uitgebreid in op de standpunten die over de territoriale beperking in de lidstaten bestaan en hebben bestaan.

124. Het opnemen van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening in de fiscale eenheid zou bijvoorbeeld wel van invloed kunnen zijn op de mate waarin recht op aftrek van voorbelasting bestaat.

125. Het aftrekrecht wordt dan ook bepaald door de totale omzet, inclusief die van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening. Mededeling van de Commissie aan de Raad, reeds aangehaald, blz. 10 en 11.

uitgaande facturen. Dat betekent dat de fiscale eenheid zich ook aan afnemers en leveranciers uit andere landen als zodanig presenteert. Dat zou er weer op kunnen duiden dat in de ogen van de Europese Commissie een fiscale eenheid uit de ene lidstaat ook in de andere lidstaat als één ondernemer moet worden gezien.<sup>126</sup> In elk geval kan er worden geconcludeerd dat het opnemen van een Nederlandse vaste inrichting in de fiscale eenheid vanuit het perspectief van de regels voor de plaats van dienst hetzelfde effect heeft als het opnemen van een in Nederland gevestigde ondernemer. Er moet mijns inziens dan ook worden aangenomen dat in elk geval een Nederlandse vaste inrichting van een buitenlandse ondernemer in de Nederlandse fiscale eenheid kan worden opgenomen.<sup>127</sup> Dit is, zoals hiervoor beschreven, eveneens in overeenstemming met het recht van vestiging. Het begrip 'gevestigd' uit art. 11 btw-richtlijn moet mijns inziens dan ook worden geacht de vier vestigingsplaatsvormen te omvatten. Indien ook de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening moet worden opgenomen in de fiscale eenheid ontstaat een fiscale eenheid over de grenzen heen. Op deze kwestie zal worden ingegaan in de volgende paragraaf.

#### 9.4.4 Grensoverschrijdende fiscale eenheid?

In de literatuur wordt mede naar aanleiding van de hiervoor besproken uitspraak van de Hoge Raad 14 juni 2002, opgenomen in BNB 2002/287, ingegaan op de vraag of een fiscale eenheid over de grenzen mogelijk zou moeten zijn. De vraagpunten die zich hierbij voordoen, zijn van belang voor de vraag of een vaste inrichting als zodanig of het gehele rechtssubject waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt in de fiscale eenheid moet (kunnen) worden opgenomen. Allereerst zij opgemerkt dat theoretisch verschillende typen van een grensoverschrijdende fiscale eenheid mogelijk zijn, te weten:

1. Erkenning van de Nederlandse fiscale eenheid in een andere lidstaat. Als volgens de wet- en/of regelgeving van een land sprake is van een fiscale eenheid, moet ook een andere lidstaat deze als één belastingplichtige beschouwen.<sup>128</sup> Dat betekent dat België geen btw heft in geval van twee Nederlandse BV's die in Nederland een fiscale eenheid vormen en in België een btw-belaste levering of dienst verrichten.<sup>129</sup> Ook voor de aftrek van voorbelasting zou dan moeten worden uitgegaan van de aan derden

126. Mededeling van de Commissie aan de Raad, reeds aangehaald, blz. 10 en 11.

127. Aldus ook: K. Vyncke, a.w. 2007, blz. 256. Zoals hiervoor beschreven lijkt ook de Commissie hiervan uit te gaan.

128. Zie bijvoorbeeld S.I. Nathoeni, De wondere wereld van de fiscale eenheid, Btw-bulletin 2006, nr. 4, blz. 3.

129. Bij diensten zal een dergelijke situatie zich over het algemeen niet voordoen, omdat heffing over diensten op grond van de hoofdregel voor diensten aan belastingplichtigen (art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) plaatsvindt in het land waar de afnemer is gevestigd, in dit geval in Nederland. Bij diensten die onder één van de uitzonderingen vallen of de levering van goederen zou een dergelijke situatie zich wel kunnen voordoen. Later in paragraaf 9.4.4 wordt op een dergelijke situatie nader ingegaan.

- verrichte prestaties van de Nederlandse fiscale eenheid. Indien de fiscale eenheid bijvoorbeeld een teruggaafverzoek op grond van Richtlijn 2008/9/EG doet in Duitsland en de fiscale eenheid verricht aan derden volledig belaste prestaties dan moet Duitsland alle btw teruggeven ook al verricht één van de onderdelen een vrijgestelde prestatie aan één van de andere onderdelen. Bij deze mogelijkheid geldt nog wel de territoriale beperking. Het land dat de regeling van de fiscale eenheid kent mag alleen in zijn land gevestigde ondernemers in de fiscale eenheid opnemen. Mijns inziens moet dan ook in strikte zin niet worden gesproken van een grensoverschrijdende fiscale eenheid, maar een fiscale eenheid met grensoverschrijdende werking.
2. Het toelaten van buitenlandse (rechts)personen tot een fiscale eenheid door een lidstaat als deze lidstaat een regeling voor een fiscale eenheid kent. Bij deze vorm heeft de fiscale eenheid alleen werking voor zover prestaties belastbaar zijn in die lidstaat. De fiscale eenheid wordt niet erkend in een andere lidstaat en heeft dus geen grensoverschrijdende werking.
  3. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid die werking heeft in alle lidstaten.<sup>130</sup> Hierbij kunnen belastingplichtigen ongeacht waar zij zijn gevestigd worden opgenomen in een fiscale eenheid voor de btw. De figuur van de fiscale eenheid is in alle lidstaten verplicht en heeft in alle lidstaten werking.

Naar mijn mening vormt de grensoverschrijdende fiscale eenheid in de zin van het onder 2) of 3) genoemde type in een steeds internationaal wordende maatschappij een zeer belangrijke rechtsfiguur. De regeling erkent dat iets wat maatschappelijk als één onderneming wordt gezien over verscheidene rechtssubjecten kan worden verdeeld. Het zorgt voor een gelijke behandeling ongeacht de vraag of die verdeling over verscheidene rechtssubjecten heeft plaatsgevonden. Daarnaast zorgt een internationale regeling voor de fiscale eenheid ervoor dat zuiver nationale en grensoverschrijdende situaties gelijk worden behandeld. Zij genieten beide een administratief en financieringsvoordeel en als één van de onderdelen vrijgestelde activiteiten verricht, zelfs een financieel voordeel.<sup>131</sup> Ten slotte wordt daarmee het onderscheid tussen een buitenlandse vaste inrichting en een buitenlandse dochtermaatschappij opgeheven. Tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting vinden geen belastbare prestaties plaats, omdat zij onderdeel zijn van één rechtssubject, terwijl tussen moeder- en dochtermaatschappij geen prestaties plaatsvinden, omdat zij onderdeel zijn van een fiscale eenheid. De vraag is echter of een grensoverschrijdende fiscale eenheid in de zin van de typen als vermeld onder 2) en 3) haalbaar is en of zij niet leiden tot oneigenlijke voor- of nadelen.

130. Zie bijvoorbeeld R.N.G. van der Paardt, *Fiscale eenheid begrensd of grenzeloos?*, in: *BTW in utopia*, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 53. B.J.M. Terra, *De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief*, in: *De ware koningin der belastingen*, Deventer, Uitgeverij FED, 1990, blz. 138 bepleit dit, maar dan alleen voor de lidstaten die de fiscale eenheid al kennen.

131. Aldus ook: R.M. Vermeulen, *(Non)discriminatie bij de fiscale eenheid in de omzetbelasting*, FED 1991/624 e.v. Vgl. R.N.G. van der Paardt, a.w. 2001, blz. 53.

Een nationale fiscale eenheid met grensoverschrijdende werking (type 1) leidt tot de opmerkelijke situatie dat bijvoorbeeld een groep ondernemers die in Nederland is gevestigd en die in Nederland een fiscale eenheid vormen in Frankrijk anders wordt behandeld dan een groep ondernemers die in Frankrijk zelf is gevestigd en die ook aan de eisen voor het bestaan van een fiscale eenheid zouden voldoen. Zij kunnen geen fiscale eenheid vormen, omdat Frankrijk de regeling voor de fiscale eenheid niet heeft ingevoerd. Een dergelijke situatie lijkt mij moeilijk te rijmen met het neutraliteitsbeginsel als besproken in paragraaf 3.4. Toch lijkt de Commissie van een dergelijke erkenning uit te gaan (zie hiervoor paragraaf 9.4.3 en hierna paragraaf 9.4.5).<sup>132</sup>

Bij het derde en meest vergaande type, zullen de lidstaten die de figuur van de fiscale eenheid niet kennen in de eerste plaats moeten worden overtuigd dat de fiscale eenheid een wenselijke rechtsfiguur is binnen hun btw-stelsel. Iedere lidstaat die de fiscale eenheid niet heeft ingevoerd, zal daarvoor zijn redenen hebben, zodat dit waarschijnlijk een moeizaam proces zal zijn. In de tweede plaats moeten de voorwaarden voor toepassing van de fiscale eenheid één invulling krijgen. De lidstaten die de fiscale eenheid kennen, vullen de voorwaarden momenteel ieder op hun eigen manier in.<sup>133</sup> De grensoverschrijdende fiscale eenheid moet voorts in elke lidstaat dezelfde personen omvatten. Slechts in dat geval ontstaat een grensoverschrijdende fiscale eenheid die werking heeft in alle lidstaten. Omvat de fiscale eenheid niet dezelfde personen in alle lidstaten dan treden bovendien oneigenlijke voor- of nadelen op, zoals die hierna worden beschreven bij het als tweede genoemde type. Bij invoering van een internationale regeling voor de fiscale eenheid zal daarom een sterke mate van harmonisatie moeten plaatsvinden.<sup>134</sup> Dit type is mijns inziens om die reden voorlopig nog geen haalbare kaart.

Bij het tweede type is erkenning van de fiscale eenheid of invoering van de regeling voor de fiscale eenheid door een andere lidstaat niet nodig. Het gaat om de toepassing van de regelgeving uit één lidstaat. Hierin ligt ook onmiddellijk het probleem van dit type. Amand stelt dat een grensoverschrijdende fiscale eenheid belastingontwijking in de hand werkt met name wanneer het gaat om verschillende rechtspersonen die zijn gevestigd in verschillende lidstaten, maar deel uitmaken van hetzelfde concern. De leverancier van een prestatie in de zin van art. 56 btw-richtlijn (tekst tot en met 2009) (thans

132. Mededeling van de Commissie aan de Raad, reeds aangehaald, blz. 10 en 11.

133. Conclusie Advocaat-generaal van Hilten van 29 juli 2008, nr. 43 872, VN 2008/47.20 betoogt dat de invulling van de voorwaarden van de fiscale eenheid een communautaire aangelegenheid is en stelt voor prejudiciële vragen te stellen in de voorliggende zaak. Inmiddels heeft de Hoge Raad uitspraak gedaan zonder het stellen van vragen, HR 26 juni 2009, nr. 43 872, VN 2009/33.21.

134. Vgl. B.J.M. Terra, a.w. 1990, blz. 145.

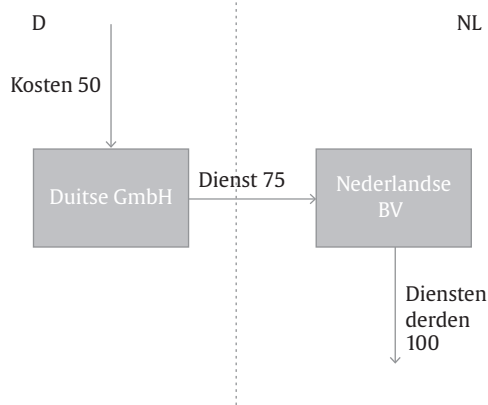
vergelijkbaar met art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010)) kan zijn voorbelasting in aftrek brengen, terwijl zijn afnemer geen btw hoeft te betalen vanwege het bestaan van de fiscale eenheid.<sup>135</sup> Amand heeft hiermee de situatie op het oog dat het land van de dienstverrichter geen fiscale eenheid kent en dat van de afnemer wel. Dat geen btw wordt betaald over de verrichte prestatie is een situatie die zich ook voordoet bij een fiscale eenheid tussen twee in het binnenland gevestigde personen. Een belangrijk verschil is echter dat in een zuiver nationale situatie het aftrekrecht van de dienstverrichter wordt bepaald door het aftrekrecht van de fiscale eenheid als geheel. In de situatie dat de dienstverrichter in een ander land is gevestigd, zal zijn aftrekrecht in dat andere land worden bepaald door de diensten die hij zelf verricht. Zolang alle onderdelen binnen de fiscale eenheid een volledig recht op aftrek hebben, heeft dit geen gevolgen. Echter als één van de onderdelen (geheel of gedeeltelijk) vrijgestelde prestaties verricht of als de dienstverrichter zelf een vrijgestelde prestatie verricht, treedt wel een verschil op in de behandeling van een zuiver nationale fiscale eenheid en een fiscale eenheid over de grens als de fiscale eenheid in het andere land niet wordt erkend.<sup>136, 137</sup> Ter illustratie:

Stel dat een Duitse GmbH en een Nederlandse BV deel uitmaken van een concern. De Duitse GmbH verricht een dienst aan de Nederlandse BV van 75. Voor het verrichten van deze dienst maakt hij kosten van 50. Op deze kosten drukt btw van het land waar de dienstverrichter is gevestigd, in dit geval Duitsland. De Nederlandse BV verricht prestaties aan derden voor 100. In Nederland vormen beide vennootschappen een fiscale eenheid. In Duitsland kunnen de vennootschappen geen fiscale eenheid vormen (bijvoorbeeld omdat de eisen daarvoor in Duitsland anders zijn en zij hieraan niet voldoen).

135. C. Amand, VAT Grouping, FCE Bank and Force of Attraction – The Internal Market is Leaking, *International VAT Monitor* July/August 2007, blz. 240.

136. Aldus ook: D.B. Bijl, M.E. van Hilten en D.G. van Vliet, *Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting*, Deventer, Kluwer, 2001, blz. 49 en 50.

137. Vgl. K. Vyncke, a.w. 2009, blz. 126, waarin hij stelt dat concurrentievervalsing ontstaat doordat de fiscale eenheid facultatief is en lidstaten de vereisten verschillend interpreteren. Bij een grensoverschrijdende, geharmoniseerde fiscale eenheid zou zich geen concurrentievervalsing voordoen. Vrijgestelde ondernemers hoeven over hun prestaties onderling dan geen btw te berekenen, maar hebben ook geen recht op aftrek.



*Situatie 1: zowel de prestatie van de Duitse GmbH als de Nederlandse BV is belast*

a) Zuiver binnenlandse situatie (twee in Nederland gevestigde BV's vormen een fiscale eenheid in Nederland)

De dienst van 75 blijft buiten beschouwing wegens het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 waarover zij 19% btw berekent. De fiscale eenheid brengt de btw over de gemaakte kosten, 19% van 50, in aftrek.

Per saldo leidt dit dus tot een btw-druk voor de derde van 19% over 100 is 19.

b) Fiscale eenheid over de grens (Nederlandse fiscale eenheid Duitse GmbH en Nederlandse BV)

De dienst van 75 is belast in Nederland en blijft buiten beschouwing vanwege het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 waarover zij 19% btw berekent. De Duitse GmbH brengt de btw over de door hem gemaakte kosten in aftrek in eigen land. Hij verricht op basis van de Duitse btw-wetgeving een belaste prestatie.

Per saldo leidt dit dus tot een btw-druk van 19% over 100 is 19. Er is geen verschil tussen de zuiver binnenlandse situatie en de situatie van de fiscale eenheid over de grens.

*Situatie 2: prestatie Duitse GmbH belast, prestatie Nederlandse BV vrijgesteld*

a) Zuiver binnenlandse situatie (twee in Nederland gevestigde BV's vormen een fiscale eenheid in Nederland)



De dienst van 75 blijft buiten beschouwing wegens het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 die is vrijgesteld. De fiscale eenheid kan de btw over de gemaakte kosten 19% van 50 niet in aftrek brengen.

Per saldo leidt dit dus tot een btw-druk van 19% over 50 is 9,5.

b) Fiscale eenheid over de grens (Nederlandse fiscale eenheid Duitse GmbH en Nederlandse BV)

De dienst van 75 is belast in Nederland en blijft buiten beschouwing vanwege het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 die is vrijgesteld. De Duitse GmbH brengt de btw over de door hem gemaakte kosten in aftrek in eigen land. Bezien vanuit de Duitse btw-wetgeving verricht hij een belaste prestatie.

Per saldo wordt dus geen btw betaald.

*Situatie 3: prestatie Duitse GmbH vrijgesteld, prestatie Nederlandse BV belast*

a) Zuiver binnenlandse situatie (twee in Nederland gevestigde BV's vormen een fiscale eenheid in Nederland)

De dienst van 75 blijft buiten beschouwing wegens het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 die is belast met 19% btw. De fiscale eenheid kan de btw over de gemaakte kosten, 19% van 50, in aftrek brengen.

Per saldo leidt dit dus tot een btw-druk van 19% over 100 is 19.

b) Fiscale eenheid over de grens (Nederlandse fiscale eenheid Duitse GmbH en Nederlandse BV)

De dienst van 75 is belast in Nederland en blijft buiten beschouwing vanwege het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 die is belast met 19% btw. De Duitse GmbH kan de btw op de door hem gemaakte kosten niet in aftrek brengen. Bezien vanuit de Duitse btw-wetgeving verricht hij immers een vrijgestelde prestatie. Aangenomen mag worden dat hij deze niet aftrekbare btw doorberekent en de prijs van zijn dienst dus 84,5 (75 + 19% van 50) wordt. Aangezien het concern een zelfde winst wil behalen, zal ook de prijs van de prestatie van de fiscale eenheid stijgen naar 109,5.

*Per saldo leidt dit tot een gecombineerde btw/Mehrwertsteuer-druk van 30,3:*

-19% over 50	9,5
-19% over 109,5	20,8

*Situatie 4: zowel de prestatie van de Duitse GmbH als de Nederlandse BV is vrijgesteld*

a) Zuiver binnenlandse situatie (twee in Nederland gevestigde BV's vormen een fiscale eenheid in Nederland)

De dienst van 75 blijft buiten beschouwing wegens het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 die vrij van btw is. De fiscale eenheid kan de btw over de gemaakte kosten 19% van 50 niet in aftrek brengen. De totale btw-druk is dus 9,5 (19% van 50).

b) Fiscale eenheid over de grens (Nederlandse fiscale eenheid Duitse GmbH en Nederlandse BV)

De dienst van 75 is belast in Nederland en blijft buiten beschouwing vanwege het bestaan van de fiscale eenheid. De fiscale eenheid verricht een prestatie van 100 die vrij is van btw. De Duitse GmbH kan de btw op de door hem gemaakte kosten niet in aftrek brengen. Bezien vanuit de Duitse btw-wetgeving verricht hij immers een vrijgestelde prestatie. De totale btw-druk is 9,5 (19% van 50).

In situatie 2 ontstaat bij een grensoverschrijdende fiscale eenheid een oneigenlijk voordeel, terwijl in situatie 3 een oneigenlijk nadeel ontstaat. Oneigenlijke voor- en nadelen ontstaan op dezelfde wijze als een buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening die is opgenomen in een Nederlandse fiscale eenheid prestaties verricht aan in Nederland gevestigde onderdelen van het concern. Ook het aftrekrecht van de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening zal grotendeels in zijn land van vestiging te gelde worden gemaakt. De oneigenlijke voor- en nadelen kunnen alleen worden voorkomen door de fiscale eenheid in alle lidstaten verplicht te maken en belastingplichtigen één internationale fiscale eenheid te laten vormen. In mijn voorbeeld zou dan het aftrekrecht van de Duitse dienstverrichter zijn gebaseerd op de uitgaande prestaties van de totale fiscale eenheid. In situatie 2 zou hij dus geen aftrekrecht hebben en in situatie 3 wel. Zoals ik hiervoor heb beschreven brengt dit echter met zich dat een grote stap in het harmonisatieproces moet worden genomen, waardoor een dergelijke grensoverschrijdende fiscale eenheid (op korte termijn) niet realiseerbaar is. Een combinatie van de types 1 en 2 zou de oneigenlijke voor- en nadelen eveneens kunnen voorkomen. Dat zou in het besproken voorbeeld betekenen dat Duitsland verplicht wordt de fiscale eenheid te erkennen tussen de Duitse GmbH en de

Nederlandse BV. Het aftrekrecht van de Duitse GmbH wordt dan bepaald door de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid. Ik vermoed echter dat dit niet acceptabel is voor de lidstaat die verplicht wordt de fiscale eenheid te erkennen, in dit geval Duitsland. Duitsland wordt verplicht om de Duitse btw-wetgeving op een Duitse ondernemer op andere wijze toe te passen, omdat Nederland deze Duitse ondernemer in een fiscale eenheid heeft ondergebracht. Landen die geen regeling van de fiscale eenheid kennen, worden bovendien verplicht deze regeling toe te passen op combinaties van in hun land en in een land met een fiscale eenheid gevestigde ondernemers. Ook dit vormt mijns inziens in de huidige situatie daarom geen oplossing voor het voorkomen van de oneigenlijke voor- en nadelen.

Van Norden stelt dat de beperking van de fiscale eenheid tot het grondgebied van een lidstaat mogelijk een niet toegestane beperking van het recht van vestiging oplevert.<sup>138</sup> In de directe belastingen moet een lidstaat in het binnenland gevestigde vennootschappen en in het binnenland gevestigde vaste inrichtingen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen gelijk behandelen. De achtergrond hiervan is dat de binnenlandse vennootschap en de binnenlandse vaste inrichting voor hun winst op gelijke wijze in de heffing worden betrokken in die lidstaat. De vaste inrichting moeten dan ook dezelfde voordelen toekomen als de binnenlandse vennootschap.<sup>139</sup> In het binnenland en in het buitenland gevestigde vennootschappen zijn om die reden juist niet vergelijkbaar. De wereldwinst van een buitenlandse vennootschap<sup>140</sup> zonder vaste inrichting in Nederland wordt niet belast in Nederland,<sup>141</sup> terwijl dat bij een Nederlandse vennootschap wel het geval is. Bezien we de btw-positie van een in het binnenland gevestigde vennootschap en een in het binnenland gevestigde vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap dan worden deze op gelijke wijze in de heffing betrokken. De hoofdregels voor de plaats van dienst knopen zowel aan bij de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting. Als een Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening of Nederlandse vaste inrichting een dienst afneemt, is deze belast in Nederland. Hetzelfde geldt als zij een dienst verrichten aan een niet-belastingplichtige. De dienst is dan belast in het land waar zij zijn gevestigd, in dit geval in beide gevallen in Nederland. Een buitenlandse vennootschap die niet over een vaste inrichting in Nederland beschikt, wordt bij toepassing van de hoofdregels voor de plaats van dienst niet in Nederland in de heffing betrokken. Zijn situatie is daarmee een andere dan die

138. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 213 e.v. Aldus ook K. Vyncke, a.w. 2009, blz. 122.

139. HvJ 28 januari 1986, zaak 270/83, FED 1990/3 (Commissie/Frankrijk, "Avoir Fiscal") en HvJ Saint-Gobain, reeds aangehaald.

140. Een buitenlandse vennootschap is in de Nederlandse vennootschapsbelastingwetgeving een vennootschap die niet in Nederland is gevestigd en naar buitenlands recht is opgericht, art. 2, vierde lid, Wet Vpb 1969.

141. Vgl. Q.W.J.C.H. Kok, De grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, WFR 2008, blz. 795 e.v.

van een in Nederland gevestigde vennootschap. In het buitenland gevestigde vennootschappen en buitenlandse vaste inrichtingen worden als zij deze dienst verrichten of ontvangen juist niet in de heffing betrokken in Nederland. Wanneer we kijken naar de heffing over leveringen of de heffing over diensten die niet onder de hoofdregels voor de plaats van dienst vallen, kan deze stelling echter niet worden ingenomen. Stel bijvoorbeeld dat een ABC-transactie plaatsvindt tussen een Nederlandse leverancier, een Belgische moedermaatschappij en haar Belgische dochtermaatschappij. De goederen blijven daarbij in Nederland. De Belgische dochtermaatschappij levert de goederen vervolgens door aan afnemers binnen en buiten Nederland en is daarom in Nederland voor de btw geregistreerd. In deze situatie brengt de Nederlandse leverancier Nederlandse btw in rekening aan de Belgische moedermaatschappij. De Belgische moedermaatschappij verricht vervolgens eveneens een binnenlandse levering in Nederland en dient zich voor de btw te registreren. Zouden de moedermaatschappij en dochtermaatschappij in Nederland zijn gevestigd dan zouden zij een fiscale eenheid kunnen vormen. De onderlinge levering blijft dan buiten de heffing. De dochtermaatschappij hoeft de aan haar berekende btw dan niet voor te financieren. De fiscale eenheid brengt de door de leverancier berekende btw in aftrek in de btw-aangifte. De in België gevestigde moeder- en dochtermaatschappij kunnen geen in Nederland erkende fiscale eenheid vormen.<sup>142</sup> De Belgische maatschappijen worden in deze situatie dus in Nederland minder gunstig behandeld dan in Nederland gevestigde maatschappijen.<sup>143</sup>

Zoals hiervoor al beschreven leidt een Nederlandse fiscale eenheid die mede vennootschappen omvat die buiten Nederland zijn gevestigd tot oneigenlijke voor- en nadelen. Daarnaast bestaat de mogelijkheid tot misbruik voor vrijgestelde ondernemers. Zij kunnen alle door hen benodigde belaste diensten inkopen via een vennootschap in een ander land. Die vennootschap kan de btw op de ingekochte diensten in aftrek brengen. Hij verricht in de optiek van zijn land btw-belaste prestaties. Vervolgens vindt in Nederland geen heffing over

142. Mogelijk kunnen zij in België wel een fiscale eenheid vormen, maar die wordt in Nederland niet erkend.

143. Overigens zij opgemerkt dat zich ook in de situatie dat de dochtermaatschappij in Nederland is gevestigd een ongelijke behandeling plaatsvindt. In die situatie factureert de leverancier namelijk met Nederlandse btw aan de Belgische moedermaatschappij. De levering van de Belgische moedermaatschappij aan de Nederlandse dochtermaatschappij is met toepassing van de verleggingsregeling belast in Nederland. De dochtermaatschappij heeft in deze situatie dus in geval geen sprake is van een fiscale eenheid al geen financieringsnadeel. Het nadeel zit hem echter in het feit dat de Belgische moedermaatschappij de Nederlandse btw die de leverancier in rekening brengt terug moet vragen via een verzoek op grond van Richtlijn 2008/9/EG. Zou zij samen met haar dochtermaatschappij een fiscale eenheid kunnen vormen dan kan de btw worden teruggevraagd in de Nederlandse btw-aangifte. Het feit dat in de Belgische situatie een voordeel optreedt, namelijk toepassing van de verleggingsregeling bij de Nederlandse dochter, die niet zou plaatsvinden wanneer de moedermaatschappij ook in Nederland zou zijn gevestigd, neemt niet weg dat een ongerechtvaardigd verschil in behandeling kan optreden. Zie o.a. HvJ "Avoir Fiscal", reeds aangehaald.

de diensten plaats vanwege het bestaan van een fiscale eenheid. Met levering van goederen werkt dit misbruik mijns inziens niet, omdat de goederen dan op enig moment in Nederland belast zijn (via een fictieve verwerving door de fiscale eenheid). Zij kunnen niet vrij van btw fysiek Nederland bereiken. Van Norden en Van Doesum en Van Norden noemen de samenhang van het belastingstelsel en de voorkoming van misbruik als mogelijke rechtvaardigingsgronden voor een beperking van de fiscale eenheid tot in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.<sup>144</sup> De fiscale samenhang is dan voor de btw gelegen in de koppeling van het recht op aftrek van voorbelasting aan belaste prestaties en dat dit recht op aftrek niet bestaat bij vrijgestelde prestaties. Door de fiscale eenheid met een buitenlandse vennootschap wordt dit principe, zoals hiervoor aangegeven, doorbroken. Met betrekking tot misbruik wijzen Van Doesum en Van Norden erop dat een voorkeur zal bestaan voor grensoverschrijdende fiscale eenheden in landen die geen regeling van een fiscale eenheid kennen. Stel bijvoorbeeld dat een Nederlandse vrijgestelde ondernemer samen met zijn Belgische dochtermaatschappij een fiscale eenheid vormt in Nederland. Ook België moet, als de territoriale beperking van de fiscale eenheid in strijd is met het recht van vestiging, de Nederlandse moedermaatschappij in de fiscale eenheid opnemen. België ziet dan alleen uitgaande vrijgestelde prestaties zodat de Belgische dochter in België geen recht op aftrek heeft. Er ontstaat dan geen voordeel. De territoriale beperking van de fiscale eenheid achten Van Norden en Van Doesum en Van Norden echter niet proportioneel. De hiervoor genoemde oneigenlijke voor- en nadelen en de mogelijkheid tot misbruik doen zich namelijk niet voor als alle onderdelen van de fiscale eenheid belaste of vrijgestelde prestaties verrichten.

De territoriale beperking van de Nederlandse fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting is naar het oordeel van het Hof van Justitie gerechtvaardigd op basis van de rechtvaardigingsgrond evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden tussen lidstaten. Indien Nederland namelijk verplicht zou worden om in andere lidstaten gevestigde vennootschappen toe te laten tot de Nederlandse fiscale eenheid, zouden deze vennootschappen vrijelijk kunnen kiezen in welk land zij hun verliezen verrekenen, in Nederland of in hun land van vestiging.<sup>145</sup> Daardoor zou afbreuk worden gedaan aan het recht van lidstaten om hun belastingbevoegdheid uit te oefenen. Als gevolg van het bestaan van een fiscale eenheid btw worden transacties tussen de vennootschappen van de fiscale eenheid niet in de heffing betrokken en wordt het aftrekrecht (in elk geval in het land waar de fiscale eenheid is gevormd<sup>146</sup>) bepaald op basis van de

144. G.J. van Norden, a.w. 2007, blz. 215 en 216 en A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006, blz. 853 e.v.

145. HvJ 25 februari 2010, zaak C-337/08, BNB 2010/166 (X Holding), r.o. 30-32.

146. Zoals hiervoor is beschreven is erkenning van de fiscale eenheid in een ander land noodzakelijk, wil in dat land het aftrekrecht afhankelijk zijn van de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid als geheel genomen.

uitgaande prestaties van de fiscale eenheid als geheel. In de situatie die zich in de praktijk het meeste zal voordoen, alle onderdelen van de fiscale eenheid verrichten belaste prestaties, veranderen de btw-inkomsten van Nederland niet. De btw die over onderlinge transacties zou zijn verschuldigd, is aftrekbaar of is Nederland verplicht terug te geven. Btw op in Nederland gemaakte kosten is volledig aftrekbaar zowel voor de onderdelen afzonderlijk als voor de fiscale eenheid in zijn totaliteit beschouwd. Hetzelfde geldt wanneer alle onderdelen vrijgestelde prestaties verrichten en ook de onderlinge prestaties zijn vrijgesteld van btw. Zowel in de situatie dat geen sprake is van een fiscale eenheid als in de situatie dat wel sprake is van een fiscale eenheid bestaat in Nederland geen recht op aftrek voor door de onderdelen bij derden gemaakte kosten en is over de onderlinge transacties geen btw verschuldigd.<sup>147</sup> Een wijziging in de belastinggrondslag met als gevolg een wijziging in de btw-inkomsten voor Nederland doet zich wel voor in de volgende drie situaties of een combinatie daarvan:

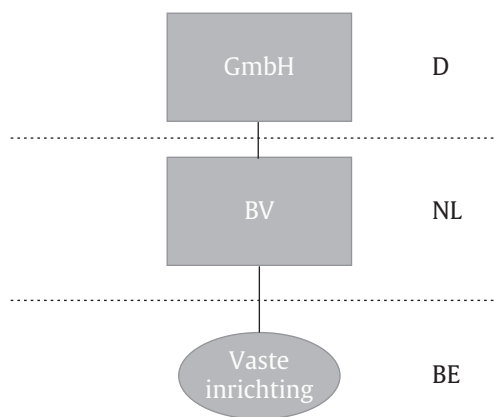
1. De prestaties van de onderdelen zijn vrijgesteld, maar de onderlinge prestaties zijn belast. Door het ontstaan van een fiscale eenheid is over de onderlinge transacties geen niet aftrekbare btw meer verschuldigd. Onderdelen die belaste prestaties verrichten aan andere onderdelen hebben door het ontstaan van de fiscale eenheid geen recht meer op aftrek van voorbelasting voor de kosten die aan die onderlinge prestaties toerekenbaar zijn (als directe of algemene kosten).
2. De prestaties van de onderdelen zijn belast, maar de onderlinge prestaties zijn vrijgesteld. Onderdelen die vrijgestelde prestaties verrichten aan andere onderdelen hebben geen beperking meer van hun aftrekrecht door het ontstaan van de fiscale eenheid.
3. Enkele onderdelen verrichten aan derden vrijgestelde prestaties en andere onderdelen verrichten aan derden belaste prestaties. Door het ontstaan van de fiscale eenheid is voor de aftrek van btw op algemene kosten (zie paragraaf 9.3.2) bepalend in welke mate de fiscale eenheid belaste prestaties verricht. Dit leidt ertoe dat de btw op algemene kosten van een onderdeel dat volledig vrijgestelde prestaties verricht door het ontstaan van de fiscale eenheid voor een gedeelte aftrekbaar wordt en de btw op algemene kosten van een onderdeel dat volledig belaste prestaties verricht door het ontstaan van de fiscale eenheid voor een gedeelte niet meer aftrekbaar is. Doordat de hoogte van de algemene kosten per onderdeel meestal zal verschillen, kan de mate waarin de btw in aftrek kan worden gebracht door de fiscale eenheid hoger of lager zijn dan die van de onderdelen opgeteld.

147. In geval geen sprake is van een fiscale eenheid door toepassing van de vrijstelling en als wel sprake is van een fiscale eenheid door het bestaan van de fiscale eenheid.

Een dergelijke wijziging in de belastinggrondslag met als gevolg een wijziging in de btw-inkomsten van Nederland doet zich zowel voor in zuiver binnenlandse situaties als in situaties waarin een buitenlandse vennootschap onderdeel uitmaakt van de Nederlandse fiscale eenheid. Bij het niet belasten van onderlinge prestaties gaat het niet om een verschuiving van de Nederlandse belastinggrondslag naar die van een andere lidstaat, zoals het geval is bij de grensoverschrijdende verliesverrekening binnen de fiscale eenheid vennootschapsbelasting.<sup>148</sup> Het gaat om transacties waarover Nederland in principe heffingsrecht heeft, maar die door het ontstaan van de fiscale eenheid niet in de heffing worden betrokken in Nederland.

Een verschuiving van de belastinggrondslag van de ene naar de andere lidstaat kan zich wel voordoen bij de inkoop van diensten die voor de plaats van dienst onder art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) vallen en bij de aftrek van voorbelasting. Ter illustratie de volgende situatie:

Een Duitse GmbH met zetel van bedrijfsuitoefening en werkelijke bedrijfsuitoefening in Duitsland houdt 100% van de aandelen in een Nederlandse BV met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland. De werkelijke bedrijfsuitoefening van deze Nederlandse BV vindt echter plaats in België. De Nederlandse zetel van bedrijfsuitoefening koopt diensten in die bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) – zonder het bestaan van een fiscale eenheid – belast zijn in Nederland, omdat zij voor het bestuur van de Nederlandse BV zijn bestemd. De situatie kan als volgt schematisch worden weergegeven:



Indien de twee vennootschappen samen een fiscale eenheid vormen, zijn zij voor de btw als één belastingplichtige aan te merken. Dat betekent mijns inziens dat er nog maar één zetel van bedrijfsuitoefening kan zijn. Als de

148. De belastinggrondslag in het land waar het verlies wordt verrekend neemt dan af en die waar het verlies niet wordt verrekend neemt toe. Dit naar keuze van de belastingplichtige.

gemeenschappelijke leiding over de fiscale eenheid wordt uitgeoefend vanuit Duitsland, bevindt deze zetel van bedrijfsuitoefening zich naar mijn mening in Duitsland (zie paragraaf 7.2.6). De ingekochte diensten zijn dan op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in Duitsland in plaats van in Nederland. Ik ga er daarbij vanuit dat ook in Duitsland sprake is van een fiscale eenheid tussen de GmbH en de BV aangezien Duitsland verplicht zal zijn de Nederlandse BV op te nemen in de Duitse fiscale eenheid indien de territoriale beperking in strijd is met het recht van vestiging. Een voelbare verschuiving in de belastinggrondslag, in dit geval van Nederland naar Duitsland, treedt uiteraard slechts op indien deze btw niet aftrekbaar is.

Ook bij de aftrek van voorbelasting kan zich een situatie voordoen waarin de belastinggrondslag verschuift van het ene naar het andere land. Stel dat in het hiervoor besproken voorbeeld zowel algemene kosten worden gemaakt met Duitse als met Belgische btw door respectievelijk de Duitse GmbH en de Nederlandse BV. De Duitse GmbH verricht prestaties die in Duitsland zijn vrijgesteld en de Belgische vaste inrichting verricht prestaties die in België belast zijn. Zonder het bestaan van de fiscale eenheid is de Duitse btw niet aftrekbaar en de Belgische btw volledig aftrekbaar. Is sprake van een fiscale eenheid dan zal voor de aftrekbaarheid van zowel de Duitse als de Belgische btw de totale omzet van de fiscale eenheid in acht moeten worden genomen. Daarbij is mijns inziens bepalend of de prestaties van de Duitse GmbH en de Belgische vaste inrichting in Duitsland respectievelijk België belast zijn (zie paragraaf 9.3.4). In deze situatie betekent dit dat een deel van de Duitse btw en een deel van de Belgische btw aftrekbaar is. Door het bestaan van de fiscale eenheid treedt in deze situatie een voelbare verschuiving van de belastinggrondslag van Duitsland naar België op.

In tegenstelling tot in de vennootschapsbelasting is de fiscale eenheid in de btw echter niet optioneel. Van een vrijelijke keuze is dan ook geen sprake. Het feit dat er sprake is van een fiscale eenheid in Nederland kan voor- of juist nadelig zijn voor belastingplichtigen. Zij kunnen niet zelf al naar gelieve met hun belastinggrondslag schuiven, zoals in de vennootschapsbelasting. Aan de andere kant is de invoering van de regeling van een fiscale eenheid voor lidstaten wel weer optioneel. Gesteld zou kunnen worden dat daardoor geen afbreuk wordt gedaan aan de uitoefening van hun belastingbevoegdheid. Zij kiezen er zelf voor een regeling voor de fiscale eenheid in te voeren of niet.<sup>149</sup> Rekening houdende met al deze overwegingen is het maar de vraag of deze rechtvaardigingsgrond ook soelaas biedt voor de territoriale beperking van de fiscale eenheid in de btw.

149. Vgl. I. Massin en K. Vyncke, a.w., blz. 461.



Voordat kan worden geconcludeerd dat de territoriale beperking in strijd is met het recht van vestiging, zal eveneens moeten worden gezien of de bepaling van art. 11 btw-richtlijn wel mag worden getoetst aan het VW EU. Een bepaling uit de nationale wetgeving die is gebaseerd op een richtlijn mag niet worden getoetst aan het primaire EU-recht als het recht door deze richtlijn volledig is geharmoniseerd. De nationale bepaling mag dan alleen nog worden getoetst aan de richtlijn.<sup>150</sup> Van Doesum en Van Norden stellen dat toetsing van art. 11 btw-richtlijn aan het primaire EU-recht mogelijk is, omdat de bepaling een kanbepaling is en dus niet volledig is geharmoniseerd.<sup>151</sup> Het enkele feit dat sprake is van een kanbepaling brengt echter niet automatisch met zich dat geen sprake is van een volledige harmonisatie. Dat ligt bij een kanbepaling wel eerder voor de hand, omdat die ruimer zijn geformuleerd dan andere bepalingen. In de zaak Radlberger onderzoekt het Hof van Justitie of art. 5 Richtlijn 94/62/EG<sup>152</sup> volledig is geharmoniseerd. Art. 5 van deze richtlijn bepaalt: “De lidstaten *mogen* overeenkomstig het Verdrag systemen bevorderen voor het hergebruik van verpakkingen die op een milieuhygiënisch verantwoorde wijze kunnen worden hergebruikt (cursivering MM)”. Indien een kanbepaling nooit als volledig geharmoniseerd kan worden beschouwd, had het Hof deze toetsing niet hoeven te doen. Het Hof had simpelweg kunnen stellen dat als sprake is van een kanbepaling geen sprake is van een volledige harmonisatie. Het Hof stelt dat de richtlijn enkel een omschrijving van het begrip hergebruik geeft en de richtlijn niet regelt hoe de lidstaten die bereid zijn van de mogelijkheid van art. 5 gebruik te maken de systemen ter bevordering van herbruikbare verpakking moeten organiseren. De bepaling van art. 5 Richtlijn 94/62/EG is mijns inziens ruimer dan de bepaling uit art. 11 btw-richtlijn. De bepaling van art. 5 Richtlijn 94/62 geeft totaal geen voorschriften waaraan een regeling van de lidstaten voor het hergebruik van verpakkingen moet voldoen. Art. 11 btw-richtlijn formuleert zowel de voorwaarden voor het bestaan van een fiscale eenheid, bijvoorbeeld “financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden” en geeft ook de gevolgen van deze regeling weer, de desbetreffende personen worden als één belastingplichtige gezien. Het element ‘op het grondgebied van een lidstaat gevestigd’ vormt bovendien een verplicht element in de in te voeren regeling. In de zaak Radlberger toetst het Hof of een bepaalde bepaling uit de richtlijn volledig is geharmoniseerd en merkt het zelfs op dat art. 5 van die richtlijn niet volledig geharmoniseerd is, maar art. 8 tot en met 11 van die richtlijn wel. In de zaken

150. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 12 oktober 1993, zaak C-37/92, Jur. 1993, blz. I-4947 (Vanacker en Lesage), r.o. 9 en HvJ EU 11 december 2003, zaak C-322/01, Jur. 2003, blz. I-4887 (Deutscher Apothekerverband eV, 0800 DocMorris NV en Jacques Waterval), r.o. 64.

151. A.J. van Doesum en G.J. van Norden, De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1), WFR 2006, blz. 823 e.v. Aldus ook: K. Vyncke, a.w. 2009, blz. 122.

152. Richtlijn 94/62/EG van het Europees Parlement en de Raad van 20 december 1994 betreffende verpakking en verpakkingsafval, PbEG 1994, L 365, blz. 10 e.v.

A.G.M.-Cos.MET<sup>153</sup> en DaimlerChrysler<sup>154</sup> toetst het Hof of de richtlijn als geheel een volledige harmonisatie met zich brengt. In de zaak A.G.M.-Cos.MET oordeelt het Hof dat Richtlijn 98/37/EG<sup>155</sup> gelet op de aard en de doelstellingen van de richtlijn zoals die blijken uit de considerans en de art. 3, 4 en 7 van de richtlijn een volledige harmonisatie op gemeenschapsniveau tot stand brengt, niet alleen van de regels betreffende de fundamentele eisen inzake de veiligheid van machines en de verklaringen van overeenstemming van deze machines met die eisen, maar ook van de regels betreffende de wijze waarop de lidstaten machines waarvan wordt aangenomen dat zij met deze eisen overeenstemmen, mogen behandelen. In de negende overweging van de considerans waarnaar het Hof eveneens verwijst vinden wij de expliciete overweging dat de communautaire regeling in de plaats moet komen van de nationale voorschriften op dit gebied. In de zaak DaimlerChrysler wijst het Hof erop dat men met de in het geding zijnde regeling een communautaire regelgeving heeft willen invoeren teneinde te kunnen waarborgen dat deze regelgeving in alle lidstaten gelijktijdig en op onderling overeenstemmende wijze wordt toegepast. Ook in de vierde overweging van de considerans van de btw-richtlijn treffen wij een overweging aan dat men beoogt een harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting tot stand te brengen. Naar het oordeel van het Hof van Justitie is het communautaire btw-stelsel het resultaat van geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen. Harmonisatie is nog niet verwezenlijkt in zoverre de Zesde Richtlijn in art. 28 Zesde Richtlijn (thans art. 370 e.v. btw-richtlijn) de lidstaten heeft toegestaan een aantal bepalingen te handhaven of in te voeren die zonder die toestemming onverenigbaar met de richtlijn zouden zijn.<sup>156</sup> De vraag is of de fiscale eenheid ook als een zodanige regeling te beschouwen is. Een argument dat daarvoor zou pleiten is dat de fiscale eenheid net als de regeling van art. 370 e.v. btw-richtlijn tot doel heeft lidstaten tegemoet te komen in een behandeling die zij al voor invoering van de Zesde Richtlijn hadden. In tegenstelling tot bij art. 370 e.v. btw-richtlijn wordt echter bij art. 11 btw-richtlijn mijns inziens niet beoogd een verplichte regeling in te voeren. De maatregelen van art. 370 btw-richtlijn worden als tijdelijk beschouwd. De mogelijkheid een regeling voor de fiscale eenheid in te voeren kan niet als zodanig worden beschouwd. Ik betwijfel dan ook of toetsing van een nationale regeling aan het VW EU en meer in het bijzonder het recht van vestiging, mogelijk is. Het Hof van Justitie lijkt daar echter niet aan te twijfelen nu het in de zaak Schmelz,<sup>157</sup> zonder de mogelijkheid tot toetsing in twijfel te trekken, de territoriale beperking in de kleine ondernemers-regeling (ook een kanbepaling) toetst aan het vrije verkeer van diensten. De

153. HvJ EG 17 april 2007, zaak C-470/03, Jur. 2007, blz. I-2749 (A.G.M.-Cos.MET).

154. HvJ EG 13 december 2001, zaak C-324/99, Jur. 2001, blz. I-9897 (DaimlerChrysler).

155. Richtlijn 98/37/EG van 22 juni 1998, Pb EG L 207, blz. 1 e.v.

156. HvJ 13 juli 2000, zaak C-36/99, NTFR 2000/1069 (Idéal Toerisme), r.o. 38, HvJ 7 december 2006, zaak C-240/05, VN 2007/2.17 (Eurodental), r.o. 50 en 51 en HvJ EG 12 juni 2008, zaak C-462/05, VN 2008/29.20 (Commissie/Portugal), r.o. 51 en 52.

157. HvJ 26 oktober 2010, zaak C-97/09, VN 2010/58.20 (Schmelz).

conclusie van het Hof is uiteindelijk dat voor de beperking een rechtvaardiging bestaat in het uitoefenen van controles. Daardoor wordt de territoriale beperking van de kleine ondernemersregeling niet aangetast. Ik vraag me, mede gelet op de hiervoor besproken jurisprudentie, af of het Hof zonder nadere motivering zou hebben getoetst aan het vrije verkeer van diensten als het geen rechtvaardigingsgrond had gevonden en daarmee de werking van de kleine ondernemersregeling in alle lidstaten die deze hebben ingevoerd, zou hebben uitgebreid.

Mijn conclusie op grond van het bovenstaande is dat een fiscale eenheid over de grenzen wenselijk zou zijn. Dit moet dan in een vorm van een grensoverschrijdende fiscale eenheid die werking heeft in alle lidstaten plaatsvinden (type 3) en die in alle lidstaten dezelfde personen omvat. Het aftrekrecht wordt dan bepaald door de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid als geheel, zodat geen btw in aftrek wordt genomen, terwijl vrijgestelde prestaties worden verricht of andersom<sup>158</sup> (dat is wel het geval bij type 2). Een grensoverschrijdende fiscale eenheid die werking heeft in alle lidstaten vereist echter een vergaande harmonisatie die (op dit moment) mijns inziens niet haalbaar is.

**9.4.5** *De relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting bij fiscale eenheid*

Zoals in paragraaf 9.4.4 besproken leidt een nationale regeling voor een fiscale eenheid die ook rechtssubjecten omvat die in een ander land zijn gevestigd tot oneigenlijke voor- of nadelen en de daaraan gekoppelde mogelijkheden tot misbruik. Ook in de situatie dat buitenlandse onderdelen van een in Nederland (primair of secundair) gevestigde ondernemer worden opgenomen in de Nederlandse fiscale eenheid en diensten aan de andere Nederlandse vennootschappen van de fiscale eenheid verrichten, ontstaan de in paragraaf 9.4.4 besproken oneigenlijke voor- of nadelen en de daaraan gekoppelde mogelijkheden tot misbruik. Dat geldt zowel voor de situatie waarin we te maken hebben met een buitenlandse ondernemer met een Nederlandse vaste inrichting als met een buitenlandse vaste inrichting van een Nederlandse ondernemer. Indien het buitenlands onderdeel een prestatie verricht aan één van de onderdelen van de Nederlandse fiscale eenheid, zal het al dan niet belast zijn van die prestatie bepalend zijn voor het aftrekrecht van het buitenlandse onderdeel in eigen land, terwijl de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid als geheel een andere btw-kwalificatie kunnen hebben (bijvoorbeeld vrijgesteld, terwijl de prestatie van het buitenlands onderdeel belast is). Dat betekent naar mijn mening dat zowel de buitenlandse vaste inrichting van een in Nederland gevestigd rechtssubject als een buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening van een in Nederland gevestigde vaste inrichting geen onderdeel kan uitmaken van een Nederlandse fiscale eenheid. Er is dan mijns inziens sprake

158. Aldus ook: K. Vyncke, a.w. 2009, blz. 126.

van ongewenste concurrentievervalsing die de communautaire wetgever met de territoriale beperking van de fiscale eenheid juist wenste te voorkomen. De Nederlandse fiscale eenheid zou dus beperkt moeten zijn tot de in Nederland gevestigde onderdelen van een ondernemer. Naar mijn mening is de benadering die de Hoge Raad kiest, de vaste inrichting maakt inclusief de buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening deel uit van de fiscale eenheid, vanuit het oogpunt van de oneigenlijke voor- en nadelen ook niet de juiste. De Europese Commissie heeft zich inmiddels ook uitgesproken voor een fiscale eenheid waarin alleen in het binnenland gevestigde onderdelen van ondernemers kunnen worden opgenomen. Volgens de Commissie zou een andere uitleg leiden tot een ongewenste grensoverschrijdende fiscale eenheid. Ook zou een vaste inrichting onderdeel kunnen uitmaken van verscheidene fiscale eenheden, die in het land waar de vaste inrichting is gevestigd en die in het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Dit is volgens de Europese Commissie niet te rijmen met de basisbeginselen van het gemeenschappelijk btw-stelsel.<sup>159</sup>

Nu naar mijn mening moet worden aangenomen dat alleen de Nederlandse vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde ondernemer kan worden opgenomen in een Nederlandse fiscale eenheid en een buitenlandse vaste inrichting van een Nederlandse ondernemer buiten de Nederlandse fiscale eenheid blijft, rijst de volgende vraag: vinden in dat geval belastbare prestaties plaats tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting? Vyncke stelt op basis van een viertal argumenten dat in een dergelijke situatie (alleen de vaste inrichting maakt deel uit van de fiscale eenheid) belastbare prestaties plaatsvinden tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting. In de eerste plaats, stelt hij, is sprake van twee afzonderlijke belastingplichtigen, de in het buitenland gevestigde zetel van bedrijfsuitoefening en de fiscale eenheid. In de tweede plaats leidt toepassing van het principe dat het Hof van Justitie heeft genoemd in de zaak FCE Bank niet tot heffing in het land van verbruik. In de derde plaats zou bij toepassing van de opvatting van het Hof van Justitie in de zaak FCE Bank de vaste inrichting deel uitmaken van twee belastingplichtigen, de fiscale eenheid en de buitenlandse onderneming waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt. Ten slotte kan een vaste inrichting die financieel, organisatorisch en economisch is verbonden met andere vennootschappen niet meer als afhankelijk van zijn buitenlandse zetel van bedrijfsuitoefening worden beschouwd.<sup>160</sup> Ook de Europese Commissie is van mening dat sprake is van belastbare prestaties tussen vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening wanneer een vaste inrichting deel uitmaakt van een fiscale eenheid. De vestiging verdwijnt in de fiscale eenheid. Diensten tussen deze vaste inrichting en zijn zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland zijn dan prestaties tussen

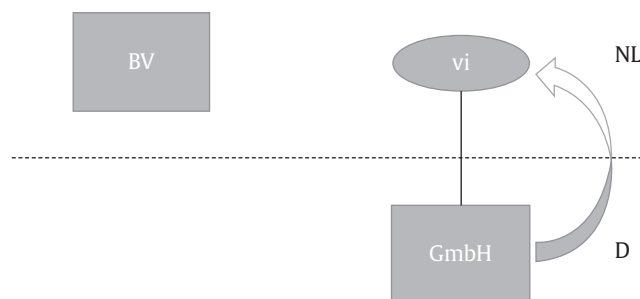
159. Mededeling van de Commissie aan de Raad, reeds aangehaald, blz. 7.

160. K. Vyncke, a.w. 2007, blz. 259 en K. Vyncke, a.w. 2009, blz. 115 en 116.

twee afzonderlijke belastingplichtigen, de fiscale eenheid en de ondernemer in het buitenland.<sup>161</sup>

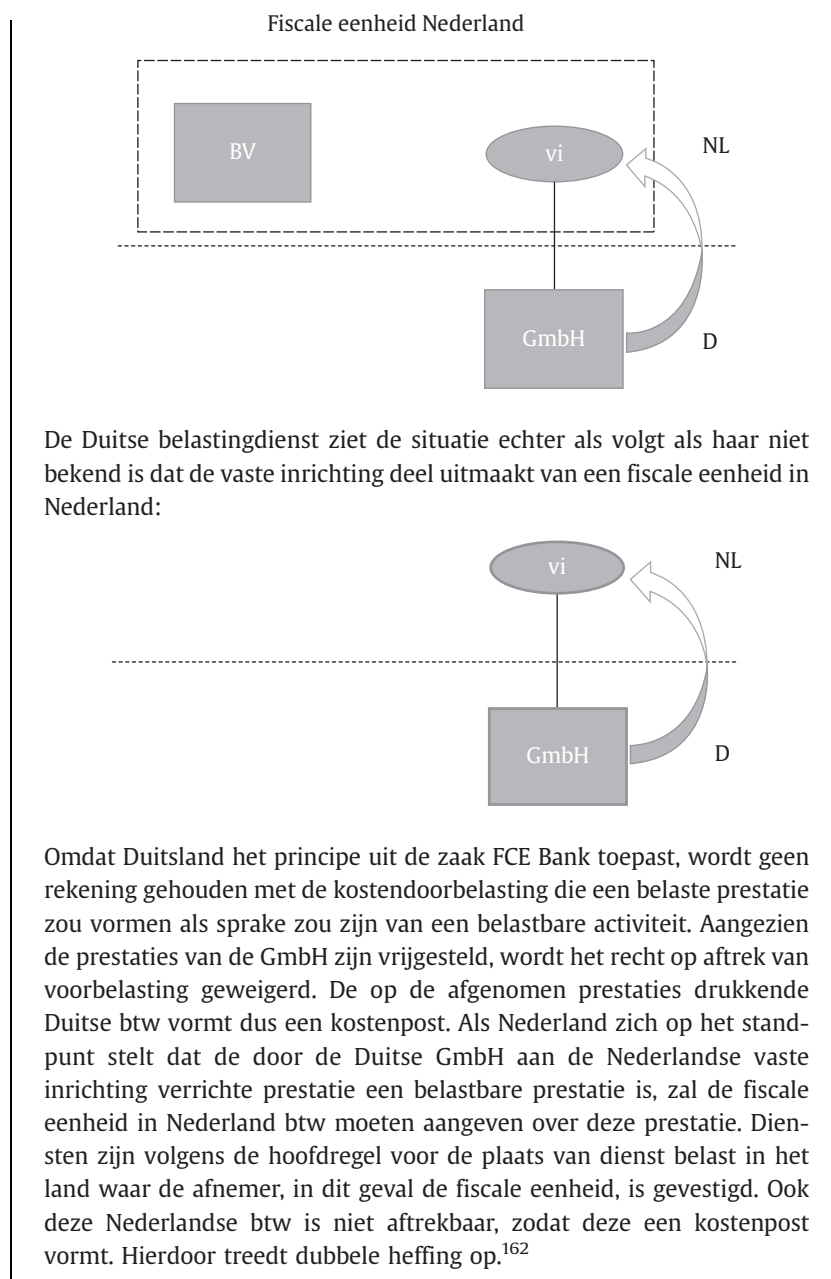
Het principe uit de zaak FCE Bank kan mijns inziens alleen worden losgelaten als het de autoriteiten van het land waar zich een buitenlands onderdeel bevindt van één van de personen die onderdeel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid duidelijk is dat sprake is van een fiscale eenheid in Nederland. Het volgende voorbeeld illustreert dit.

Een in Nederland gevestigde BV vormt samen met een Nederlandse vaste inrichting van een Duitse GmbH een fiscale eenheid in Nederland. In Duitsland bevinden zich verder geen andere concernonderdelen. In Duitsland is dus geen sprake van een fiscale eenheid. Stel verder dat de Duitse zetel van bedrijfsuitoefening kosten in rekening brengt aan de Nederlandse vaste inrichting die, als dit een belastbare prestatie zou zijn, zou zijn belast. Het gaat bijvoorbeeld om doorbelasting van administratieve dienstverlening. De Duitse GmbH heeft kosten met btw gemaakt om deze dienst te kunnen verrichten. De prestaties van de Nederlandse fiscale eenheid, alsmede de prestaties van ieder onderdeel afzonderlijk en de Duitse GmbH, zijn vrijgesteld. Schematisch kan de situatie als volgt worden weergegeven:



De Nederlandse belastingdienst, uitgaande van mijn veronderstelling dat alleen Nederlandse onderdelen van een ondernemer kunnen worden opgenomen in een Nederlandse fiscale eenheid, ziet de situatie als volgt:

161. Mededeling van de Commissie aan de Raad, reeds aangehaald, blz. 8.



De Europese Commissie neemt de stelling in dat als er een fiscale eenheid is slechts één btw-identificatienummer, dat van de fiscale eenheid, mag worden

162. Vgl. H. Can, a.w., blz. 425 en 426 en I. Massin en K. Vyncke, a.w., blz. 457.

gebruikt.<sup>163</sup> De individuele btw-identificatienummers mogen niet worden gebruikt. Dit is in lijn met de gedachte dat een fiscale eenheid één belastingplichtige vormt voor de btw. Indien dergelijke nummers ook worden ingevoerd in het internationale VIES-systeem, zal aan de voorwaarde zijn voldaan dat het de autoriteiten, van in mijn voorbeeld Duitsland, duidelijk is dat men te maken heeft met een fiscale eenheid. Er moet echter ook worden geconstateerd dat het op dit moment, althans in Nederland, niet zo is dat fiscale eenheden richting buitenland moeten handelen als één belastingplichtige. Nederland eist zelfs dat de individuele btw-identificatienummers op de facturen worden vermeld. Het nummer van de fiscale eenheid mag niet worden vermeld. Een systeem waarin men verplicht wordt om btw-identificatienummers van fiscale eenheid in het internationale VIES-systeem te registreren en ondernemers verplicht worden dit in internationale verhoudingen te gebruiken, is mijns inziens relatief eenvoudig tot stand te brengen. Dit staat mijns inziens dan ook niet in de weg aan het loslaten van het principe uit de zaak FCE Bank indien een vaste inrichting of zetel van bedrijfsuitoefening deel uitmaakt van een fiscale eenheid en de zetel van bedrijfsuitoefening respectievelijk een vaste inrichting niet. In paragraaf 9.4.4 heb ik echter beschreven dat, in mijn voorbeeld Duitsland, verplicht wordt de fiscale eenheid uit Nederland te erkennen en de Duitse btw-wetgeving op andere wijze toe te passen. Ik vraag me af of dat, voor in dit geval Duitsland, wenselijk is.

Uit de analyse die is gemaakt in paragraaf 9.2.5 is gebleken dat het Hof van Justitie in de zaak FCE Bank vooral betekenis toekent aan het feit dat de vaste inrichting van FCE geen eigen economisch risico loopt. Dit geldt mijns inziens voor elke vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening. Als onderdeel van één rechtssubject lopen zij nooit zelfstandig economisch risico. Hun financiële positie is niet alleen afhankelijk van hun eigen reilen en zeilen, maar hoe het alle onderdelen van het rechtssubject waarvan zij onderdeel uitmaken afgaat. Dit verandert niet wanneer bijvoorbeeld de zetel van bedrijfsuitoefening van de vaste inrichting onderdeel uitmaakt van een fiscale eenheid en de vaste inrichting niet. De vaste inrichting is dan nog steeds niet zelfstandig in die zin dat zij een eigen economisch risico loopt. Een vaste inrichting kan als zodanig nooit zelfstandig zijn. De vaste inrichting kan dan ook geen belastbare prestatie verrichten. Andersom kan de fiscale eenheid wel als een zelfstandig belastingplichtige worden gezien. In die zin kan de fiscale eenheid dus wel een belastbare prestatie verrichten aan de vaste inrichting. De vaste inrichting moet dan echter als een afnemer kunnen worden beschouwd. Een vaste inrichting kan als zodanig, zo is gebleken in paragraaf 9.2.4, niet als drager van rechten en verplichtingen worden beschouwd. Dit is mijns inziens een vereiste voor het zijn van afnemer. Ook het feit dat in de regels voor de plaats van dienst de plaats waar de afnemer een vaste inrichting heeft, wordt genoemd als aanknopingspunt laat zien dat niet de vaste inrichting als zodanig,

163. Mededeling van de Commissie aan de Raad, reeds aangehaald, blz. 10 en 11.

maar het rechtssubject waarvan het deel uitmaakt de afnemer is. De vaste inrichting is slechts een aanknopingspunt om diensten te belasten in het land waar de afnemer is gevestigd. Wanneer we echter het principe hanteren dat de vaste inrichting niet als belastingplichtige en niet als afnemer kan worden gezien, kan dit ook betekenen dat diensten tussen de buitenlandse vaste inrichting en de andere vennootschappen van de fiscale eenheid buiten de heffing zouden moeten blijven. Het is dan de entiteit, waartoe de vaste inrichting behoort en niet de vaste inrichting zelf die de dienst verricht. De dienst is belast in het land waar de afnemende vennootschap is gevestigd en daar is sprake van een fiscale eenheid waartoe de entiteit die de dienst verricht, behoort. In de omgekeerde situatie, de buitenlandse vaste inrichting ontvangt een dienst van een andere vennootschap van de fiscale eenheid, vindt wel heffing plaats. De dienst is dan immers belast in het land van die vaste inrichting en daar is geen sprake van een fiscale eenheid waartoe dienstverrichter en vaste inrichting behoren. Deze consequenties zijn mijns inziens niet beoogd. Zij leiden tot de in paragraaf 9.4.4 besproken oneigenlijke voor- en nadelen. Het aftrekrecht van de vaste inrichting wordt in eigen land bepaald door het antwoord op de vraag of de prestatie die de vaste inrichting verricht in het land van de vaste inrichting is belast met btw, terwijl de kwalificatie van de prestaties van de fiscale eenheid als geheel anders kan zijn (de vaste inrichting verricht bijvoorbeeld belaste prestaties en de fiscale eenheid vrijgestelde). Deze ongewenste consequentie zet toepassing van het principe uit FCE Bank echter niet opzij. Het is de vraag of lidstaten voor deze situaties een regeling kunnen invoeren om belastingfraude en –ontwijking te voorkomen als bedoeld in art. 11, tweede volzin, btw-richtlijn, omdat dergelijke gevallen niet beperkt zijn tot situaties van belastingfraude en –ontwijking, maar ook normale transacties kunnen zijn.

Vyncke wijst erop dat toepassing van het principe uit de zaak FCE Bank er toe leidt dat heffing over ingekochte diensten niet plaatsvindt in het land van verbruik.<sup>164</sup> De regels voor de plaats van dienst moeten er bij diensten aan belastingplichtigen volgens de communautaire wetgever voor zorgen dat heffing plaatsvindt in het land van verbruik (paragraaf 3.6).<sup>165</sup> Indien zij hierin falen, omdat de vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de diensten als afnemende vestiging wordt gezien, kan vervolgens mijns inziens niet de stelling ingenomen worden dat we een prestatie moeten onderkennen tussen vaste inrichting en zetel van bedrijfsuitoefening om er voor te kunnen zorgen dat heffing plaatsvindt in het land van verbruik.

164. K. Vyncke, a.w. 2007, blz. 259 en K. Vyncke, a.w. 2009, blz. 116.

165. Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822 def., blz. 3.



### 9.5 **Samenvattend**

In dit hoofdstuk heeft de onderlinge relatie tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting en het recht op aftrek van voorbelasting centraal gestaan. Daarbij is deze onderlinge relatie eerst bekeken vanuit het perspectief van één entiteit. Vervolgens is aandacht besteed aan de vraag hoe moet worden omgegaan met het aftrekrecht bij een ondernemer met verscheidene vestigingen als prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling niet belast zijn. Ten slotte is ingegaan op de fiscale eenheid en hoe de onderlinge relatie tussen de zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting is als zij deel uitmaken van een fiscale eenheid.

#### 9.5.1 ***Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting***

In de zaak FCE Bank oordeelde het Hof van Justitie dat in de situatie van FCE Bank geen diensten plaatsvinden tussen de Italiaanse vaste inrichting en de Engelse zetel van bedrijfsuitoefening. De vaste inrichting van FCE Bank kan namelijk niet als belastingplichtige worden aangemerkt omdat hij niet voldoet aan de eis van zelfstandigheid genoemd in art. 9 btw-richtlijn. Naar mijn mening is vanuit historisch perspectief in Nederland veel aandacht geweest voor de invulling van het begrip ieder, terwijl dit bezien vanuit de btw-richtlijn niet het geval is. Hierin kan mijns inziens dan ook de verklaring worden gevonden dat het Hof zich in de zaak FCE Bank zaak niet op het begrip ieder en persoon concentreert. Zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting kunnen niet als ieder en persoon worden beschouwd. Met ieder en persoon wordt mijns inziens namelijk een maatschappelijk afgebakend rechtssubject bedoeld, een drager van rechten en plichten. De zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting kunnen niet als zodanig worden beschouwd, omdat niet zij, maar het rechtssubject waarvan zij deel uitmaken drager van rechten en plichten is. Het rechtssubject waarvan zij onderdeel uitmaken is de ieder en persoon waar op wordt gedoeld in de btw-richtlijn. Ook voor het zijn van afnemer is mijns inziens vereist dat men drager is van rechten en verplichtingen. Pas dan kan iemand als zodanig een overeenkomst tot bijvoorbeeld de levering van een goed afsluiten. Omdat het Hof van Justitie in de zaak FCE Bank de nadruk legt op het lopen van economisch risico, valt of staat het zijn van belastingplichtige mijns inziens met het zijn van een maatschappelijk erkend rechtssubject. De financiële positie van een onderdeel van een rechtssubject is altijd afhankelijk van het reilen en zeilen van de andere onderdelen van het rechtssubject. Een onderdeel loopt dus nooit een eigen economisch risico. Een zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting kunnen mijns inziens daarom nooit als een afzonderlijke belastingplichtige worden gezien, behoudens in een situatie zoals die aan de orde is gekomen in de zaak DFDS.<sup>166</sup> Uit

166. HvJ DFDS, reeds aangehaald.

deze zaak blijkt namelijk dat een handelsagent in de relatie met derden kan worden beschouwd als hulporgaan en vaste inrichting van zijn principaal, terwijl de handelsagent in zijn relatie tot zijn principaal wel een eigen economisch risico loopt (zie paragraaf 7.3.3). Art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) en art. 3 Richtlijn 2008/9/EG bevestigen de gedachte dat zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting niet als zelfstandig belastingplichtigen kunnen worden beschouwd. Indien zij een zelfstandig belastingplichtige zouden zijn, zou bij de regels voor de plaats van dienst geen keuze meer hoeven te worden gemaakt tussen de heffingsaanknopingspunten zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting.

Als wordt aangenomen dat geen prestaties kunnen plaatsvinden tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling, zouden belastingplichtigen zonder of met een beperkt recht op aftrek diensten kunnen laten inkopen door een vestiging in een lidstaat met een gunstig btw-regime of een vestiging in een land buiten de Unie. De mogelijkheid om misbruik te maken mag op zichzelf nooit een reden zijn om een heffing over alle diensten tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting te introduceren. Een dergelijke regeling raakt ook de situaties waarin geen sprake is van misbruik. Om het beoogde misbruik te doen slagen is in de eerste plaats vereist dat een dienst bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) ook daadwerkelijk kan worden toegerekend aan de vestiging die opdracht geeft voor het verrichten van de dienst en niet wordt toegerekend aan de vestiging voor wie de dienst is bestemd. Een dienst moet in beginsel worden toegerekend aan de vestiging die opdracht geeft voor het verrichten van de dienst, maar kan worden toegerekend aan de vestiging voor wie de dienst is bestemd als aan twee voorwaarden is voldaan. De eerste is dat uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de dienst voor een andere vestiging is bestemd. De tweede luidt dat de dienst ook feitelijk aan die vestiging wordt verricht. Als de dienstverrichter is gevestigd in een ander land (bijvoorbeeld Nederland) dan de vestiging die opdracht geeft voor het verrichten van de dienst (bijvoorbeeld Portugal) en de vestiging voor wie de dienst is bestemd (bijvoorbeeld Zweden) dan kan mijns inziens altijd toerekening plaatsvinden aan de vestiging voor wie de dienst is bestemd. De dienstverrichter factureert, ongeacht welke vestiging hij als afnemer ziet, met toepassing van de verleggingsregeling. De afnemer weet zelf voor welke vestiging de dienst is bestemd en is verplicht deze in eigen land aan te geven en btw te voldoen. Het feit dat de dienstverrichter op zijn factuur en de opgaaf intracommunautaire prestaties mogelijk het onjuiste btw-identificatienummer heeft vermeld (dat van de vestiging die opdracht heeft gegeven) kan mijns inziens de verplichting van de afnemer om de dienst in het land aan te geven waar de vestiging zich bevindt voor wie de dienst is bestemd niet ongedaan maken. Indien de vestiging die opdracht heeft gegeven zich buiten de Unie bevindt, hebben de lidstaten de mogelijkheid gebruik te maken van de regeling van art. 59bis,

onderdeel b, btw-richtlijn. Zij kunnen diensten dan belasten in hun land als daar het werkelijk gebruik en de werkelijke exploitatie plaatsvinden. Deze extra heffingsmogelijkheid moet worden geacht het grotere risico op belastingontwijkingsgedrag te compenseren als de vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst zich buiten de Unie bevindt. Ook als het gaat om een vestiging van buiten de Unie geldt daarom naar mijn mening het door het Hof in de zaak FCE Bank genoemde principe. Ten slotte kan mijns inziens sprake zijn van misbruik van recht waardoor het beoogde misbruik niet slaagt. Voor interne kostendoorbelastingen kan sprake zijn van een fictieve dienst op grond van art. 27 btw-richtlijn. Een dergelijke regeling mag een lidstaat mijns inziens alleen toepassen indien voor vergelijkbare zuiver binnenlandse situaties ook sprake zou zijn van een fictieve dienst.

9.5.2 ***De zetel van bedrijfsuitoefening met vaste inrichting en het recht op aftrek***

Voor wat betreft het recht op aftrek van voorbelasting van een zetel van bedrijfsuitoefening met een of meer vaste inrichtingen in het buitenland kan onderscheid worden gemaakt tussen een viertal soorten kosten, te weten:

1. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer door een vaste inrichting verrichte belastbare handelingen in welk geval deze handelingen bepalend zijn voor het aftrekrecht.
2. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door een vaste inrichting gedreven onderneming in welk geval de pro rata van de vaste inrichting als zodanig van bepalend is voor het aftrekrecht.
3. Door de zetel van bedrijfsuitoefening in haar functie als bestuur van de vennootschap gemaakte kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door de vennootschap verrichte economische activiteit, in welk geval de handelingen van alle vestigingen van de onderneming en de vraag of zij belast zijn in het land van de desbetreffende vestiging, bepalend zijn voor het aftrekrecht.
4. Kosten die niet behoren tot de onder 1 tot en met 3 genoemde categorieën kosten in welk geval de btw niet aftrekbaar is.

Deze regels voor de aftrek van voorbelasting gelden ongeacht of kosten wel of niet worden doorberekend. Ook al is de verhouding waarin bijvoorbeeld de onder 3) genoemde kosten worden doorberekend anders dan de omzetverhouding dan is toch de omzetverhouding bepalend.

Indien een vestiging een prestatie verricht ten behoeve van een andere vestiging kunnen bepaalde kosten geheel daarin opgaan. In dat geval is de btw op die kosten aftrekbaar op basis van het aftrekrecht van de vestiging aan wie de prestatie is verricht. In alle andere gevallen moet het aftrekrecht worden bepaald door zowel de omzet van de vestiging die de prestatie verricht als

de vestiging die de prestatie ontvangt. Daarbij moet de vergoeding van de vestiging die de prestatie verricht naar mijn mening fictief als omzet worden beschouwd van de vestiging die de prestatie ontvangt. Alleen op die manier ontstaat een zuivere berekening van de aftrekbare voorbelasting die in overeenstemming is met de realiteit en praktisch uitvoerbaar is.

Wanneer art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) toepassing vindt, moet een vestiging een dienst opnemen in zijn btw-aangifte die zij niet heeft verricht. Art. 52 AWR zorgt in Nederland voor een verplichting om gegevens op te nemen in de administratie die van belang zijn voor de heffing over deze dienst. Voor de bepaling van het recht op aftrek moet de dienst worden toegerekend aan de vestiging die de dienst feitelijk verricht en niet aan de vaste inrichting die 'betrokken' is in de zin van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010). Ook als de 'betrokken' vaste inrichting goederen en diensten inzet voor het verrichten van de dienst waarbij hij betrokken is, mag de omzet van de dienst waarbij de vaste inrichting 'betrokken' is niet worden meegenomen ter bepaling van het aftrekrecht van de 'betrokken' vaste inrichting. Het aftrekrecht van de vaste inrichting wordt bepaald op basis van door hem zelf verrichte prestaties. Indien voor de betrokkenheid een vergoeding wordt ontvangen, vormt deze vergoeding, zoals hiervoor aangegeven, wel fictief relevante omzet van de 'betrokken' vaste inrichting.

### 9.5.3 *Vaste inrichting en fiscale eenheid*

Naar mijn mening kan alleen een Nederlandse vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap onderdeel uitmaken van de fiscale eenheid. Ook buitenlandse vaste inrichtingen van in Nederland gevestigde rechtssubjecten kunnen naar mijn mening geen onderdeel uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. De reden hiervoor is dat anders oneigenlijke voor- of nadelen ontstaan. Omdat het land waar het buitenlandse deel van het rechtssubject is gevestigd de Nederlandse fiscale eenheid niet erkent, wordt het aftrekrecht van dat deel niet bepaald door de uitgaande prestaties van de fiscale eenheid, maar door de prestaties van dat onderdeel zelf. Als de prestatie aan het onderdeel van de Nederlandse fiscale eenheid bijvoorbeeld een belaste prestatie is, wordt dus recht op aftrek toegekend, terwijl Nederland de prestatie niet belast, omdat deze binnen fiscale eenheid plaatsvindt. Als de fiscale eenheid vrijgestelde prestaties verricht, betekent dit dus dat een recht op aftrek wordt toegekend, terwijl er vrijgestelde prestaties zijn. Alleen als lidstaten verplicht worden de Nederlandse fiscale eenheid te erkennen of als een fiscale eenheid in alle lidstaten verplicht is en dezelfde personen omvat, kunnen de buitenlandse onderdelen ook deel uitmaken van de fiscale eenheid. Een grensoverschrijdende fiscale eenheid die in alle lidstaten wordt erkend is mijns inziens op dit moment geen haalbare kaart. Dit zou betekenen dat de lidstaten die nu geen regeling voor een fiscale eenheid kennen, moeten worden overtuigd dat zij een dergelijke regeling wel moeten

invoeren. Daarnaast moeten lidstaten het eens worden over de invulling van de criteria waaraan moet worden voldaan om fiscale eenheid te zijn. De erkenning van fiscale eenheden uit andere landen zou betekenen dat lidstaten verplicht worden op in hun land gevestigde vaste inrichtingen en zetels van bedrijfsuitoefening andere btw-regels toe te passen, omdat zij in een ander land deel uitmaken van een fiscale eenheid. Ik betwijfel ten eerste of de lidstaten dit kunnen waarderen.

Het principe uit de zaak FCE Bank geldt mijns inziens onverkort in de situatie waarin een Nederlandse vennootschap deel uitmaakt van een fiscale eenheid en zijn buitenlandse vaste inrichting niet. Ook dan kan niet worden gesteld dat de buitenlandse vaste inrichting een eigen economisch risico loopt waardoor deze als belastingplichtige kan worden beschouwd. Een vaste inrichting kan eveneens niet als afnemer worden beschouwd, omdat zij als zodanig geen drager van rechten en verplichtingen kan zijn. Dat is de entiteit waarvan zij deel uitmaakt. Wanneer we uitgaan van de gedachte dat de vaste inrichting als zodanig geen diensten kan verrichten, maar dat dit altijd de entiteit is waarvan de vaste inrichting deel uitmaakt, zou dit zelfs kunnen betekenen dat diensten van de buitenlandse vaste inrichting aan de andere vennootschappen van de Nederlandse fiscale eenheid buiten de heffing blijven. Deze diensten zijn op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) belast in Nederland waar de entiteit die de dienst verricht en de afnemer onderdeel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid. Dit kan leiden tot de hiervoor beschreven oneigenlijke voor- en nadelen. Het is zelfs de vraag of lidstaten voor deze situatie een regeling kunnen treffen ter voorkoming van belastingfraude en – ontwijking in de zin van art. 11, tweede volzin, btw-richtlijn. De situatie kan zich namelijk ook bij normale transacties voordoen.

## Conclusie

### 10.1 Inleiding

In dit onderzoek heeft de woon- en vestigingsplaats gezien vanuit de regels voor de plaats van dienst centraal gestaan. Hoewel in een algemene verbruiksbelasting als de omzetbelasting heffing over diensten niet achterwege kan blijven, is oorspronkelijk weinig aandacht besteedt dienstverlening in de omzetbelasting. Door technologische en maatschappelijke ontwikkelingen is de belangstelling voor dienstverlening toegenomen wat in Europees verband heeft geleid tot de wijziging van de regels voor de plaats van dienst met ingang van 1 januari 2010. Als gevolg van deze wijziging moet de dienstverrichter meer dan voorheen het geval was, vaststellen waar zijn afnemer is gevestigd. Dat betekent dat voldoende duidelijkheid moet bestaan over de invulling van de woon- en vestigingsplaats. Daarnaast is een uniforme invulling van de woon- en vestigingsplaats in de EU-lidstaten van groot belang. De regels voor de plaats van dienst verdelen de heffingsbevoegdheden tussen lidstaten. Als een begrip in deze regels niet door alle lidstaten op gelijke wijze wordt uitgelegd kunnen situaties van dubbele heffing en niet-heffing ontstaan die ongewenst zijn.

De vestigingsplaats wordt in de regels voor de plaats van dienst onderverdeeld in vier vormen: de zetel van bedrijfsuitoefening, de vaste inrichting, de woonplaats en de gebruikelijke verblijfplaats. Daarbij vormen de twee laatstgenoemde restcriteria. Zij komen pas aan bod bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting. De andere twee, zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting, vormen twee gelijkwaardige criteria waarbij diensten kunnen worden toegerekend aan elk van deze vestigingen afzonderlijk. In dit onderzoek is allereerst ingegaan op de invulling van deze vier vestigingsplaatsvormen en hoe hun onderlinge relatie is bij de toepassing van de regels voor de plaats van dienst. Dit is onderzocht door de vier vestigingsplaatsvormen en hun onderlinge relatie bij de toepassing van de regels voor de plaats van dienst in verband te brengen met het rechtskarakter van de omzetbelasting en haar heffingssystematiek evenals het neutraliteitsbeginsel. Het rechtskarakter geeft de doelstelling van de belasting weer. Door de heffingssystematiek van de omzetbelasting, de indirecte wijze van heffing,

moeten echter concessies worden gedaan aan deze doelstelling. Zo kan heffing in het land van verbruik niet altijd worden bereikt doordat de belasting praktisch uitvoerbaar moet zijn voor belastingplichtige en belastingdienst. De eerste probleemstelling van dit onderzoek luidt dan ook:

*“Hoe dienen de vier vestigingsplaatsvormen te worden ingevuld en hoe dient hun onderlinge relatie te zijn bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst, zodat deze in overeenstemming zijn met het rechtskarakter van de omzetbelasting en het neutraliteitsbeginsel rekening houdend met de heffings-systematiek van de omzetbelasting?”*

Vervolgens is aandacht besteedt aan de bijzondere positie die een ondernemer met verscheidene vestigingen inneemt in de omzetbelasting. Wanneer een vestiging een prestatie afneemt die eigenlijk is bestemd voor een andere vestiging, komen, naast de vraag welke vestiging bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst als aanknopingspunt moet worden gezien, vragen op als:

1. Moeten tussen beide vestigingen belastbare prestaties worden aangenomen om de heffing van omzetbelasting in goede banen te leiden?
2. Hoe moet het recht op aftrek van voorbelasting voor deze afgenomen prestatie worden bepaald?

De tweede probleemstelling van dit onderzoek is daarom:

*“Hoe dient te worden omgegaan met kostendoorbelastingen, door vestigingen onderling tegen vergoeding verrichte werkzaamheden en het recht op aftrek van voorbelasting van een ondernemer met verscheidene vestigingen in verschillende landen?”*

In dit onderzoek heeft allereerst het positieve recht centraal gestaan. Onder het positieve recht versta ik het geldende recht, zoals dit in wet- en regelgeving is opgenomen en door de rechters is uitgelegd, zodanig dat het vast staat. Daar waar het positieve recht nog invulling behoeft, omdat het niet volledig duidelijk is, moet worden gesproken van een wenselijke invulling van het positieve recht. Van wenselijk recht is sprake indien voor een van het geldende recht afwijkende benadering wordt gekozen. Het wenselijke recht is in dit onderzoek aan de orde gekomen nadat aandacht is besteed aan het positieve recht. Op deze wijze is getracht een voor de praktijk van belang zijnd antwoord op de probleemstellingen te vinden en een wetenschappelijke kritische beschouwing van dit positieve recht te geven. In dit hoofdstuk worden de conclusies uit de voorgaande hoofdstukken samengevat en per probleemstelling samengebracht. Eerst wordt daarbij het positieve recht en de wenselijke invulling daarvan behandeld. Vervolgens komt het wenselijke recht aan de orde.

## 10.2 Eerste probleemstelling: invulling vestigingsplaatsvormen en onderlinge relatie bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst

### 10.2.1 Positief recht

#### 10.2.1.1 De vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening

In de zaak Planzer Luxembourg<sup>1</sup> geeft het Hof van Justitie aan dat de zetel van bedrijfsuitoefening de plaats is waar de voornaamste beslissingen betreffende de algemene leiding van de vennootschap worden genomen en waar de centrale bestuurstaken ervan worden uitgeoefend. Om te bepalen waar een zetel van bedrijfsuitoefening van een vennootschap is gevestigd zijn een viertal omstandigheden het belangrijkste: de statutaire zetel, de plaats van het centrale bestuur, de plaats waar de bestuurders van de vennootschap vergaderen en de plaats waar het algemene beleid van de vennootschap wordt bepaald. Ook andere elementen kunnen in aanmerking worden genomen. Het Hof noemt expliciet de plaats waar de algemene vergaderingen worden gehouden, de plaats waar de administratie en boekhouding zich bevinden en de plaats waar de financiële en vooral de bankzaken worden geregeld. Uit de zaak Planzer Luxembourg kan tevens worden afgeleid dat de plaats waar de feitelijke bedrijfsuitoefening wordt uitgeoefend niet relevant is om te bepalen waar de zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd. Naar het oordeel van het Hof kan namelijk één plaats zowel de zetel van bedrijfsuitoefening als de vaste inrichting zijn. Juist bij de vaste inrichting is de feitelijke bedrijfsuitoefening van belang. Een bevestiging van deze gedachte kan worden gelezen in art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010).

Naar mijn mening zijn achtereenvolgens de volgende factoren bepalend voor het vaststellen waar een ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd bij rechtspersonen en personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid:

1. Het hoofdkantoor van waaruit de bestuurders of vennoten opereren, indien zij allen uit hetzelfde hoofdkantoor opereren, ook al vergaderen de bestuurders elders.
2. De plaats waar de bestuursvergaderingen of vergaderingen van de vennoten structureel worden gehouden.
3. De woonplaats van de bestuurders of vennoten in combinatie met één van de hierna onder 4. genoemde factoren.
4. De volgende factoren al dan niet in combinatie:
  - A. De plaats waar de bestuursvergaderingen of vergaderingen van de vennoten worden gehouden (indien niet structureel).

1. HvJ 28 juni 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).



- B. De plaats waar de aandeelhouders- of ledenvergaderingen of vergaderingen met commanditaire vennoten worden gehouden.
  - C. De plaats waar de administratie wordt gevoerd.
  - D. De plaats waar de financiële en bankzaken worden geregeld.
5. De woonplaats van de aandeelhouders, leden of commanditaire vennoten.

De statutaire zetel zou mijns inziens voor rechtspersonen die naar Nederlands recht zijn opgericht, niet bepalend mogen zijn voor de plaats waar een ondernemer zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar pas een rol moeten spelen bij het vaststellen waar een ondernemer zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Een Nederlandse rechtspersoon kan namelijk zonder gevolgen voor het civiele recht zijn bestuur buiten Nederland hebben. Bij rechtspersonen die hun statutaire zetel en hoofdbestuur in hetzelfde land moeten hebben, zoals de SCE en SE, kan de statutaire zetel wel een aanwijzing geven over waar de rechtspersoon zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft. Tot de bestuurstaken behoort mijns inziens de algemene leiding van de onderneming van de rechtspersoon of personenvennootschap. Het voeren van de dagelijkse leiding van de onderneming behoort niet tot de bestuurstaken. Of en in welke mate bepaalde taken door het bestuur worden uitgeoefend, zal per ondernemer verschillen. In beginsel dient het formele bestuur te worden gezien als degene die de voornaamste beslissingen van algemene leiding en de centrale bestuurstaken uitoefenen. Pas als een ander beslissende invloed heeft op het grootste deel van de bestuurstaken kan deze ander als bestuur worden aangemerkt. Ook moet er in beginsel vanuit worden gegaan dat iedere bestuurder gelijk bevoegd is, tenzij het tegendeel uit de feiten blijkt. De criteria kunnen worden toegepast op zowel belastingplichtige als niet belastingplichtige rechtspersonen en personenvennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid.

Hoewel beslissingen over het houden, aan- en verkopen van deelnemingen voor houdstermaatschappijen als economische activiteit kunnen worden aangemerkt en zij dus in principe niet bepalend zouden mogen zijn voor waar een houdstermaatschappij haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, zijn zij mijns inziens van zodanig gewicht dat zij wel als een bestuurstaak moeten worden aangemerkt. Ook het doorberekenen van kosten of het verstrekken van financieringen kan voortvloeien uit de taak van de houdstermaatschappij als concernleiding. In dit geval kunnen ook deze activiteiten als relevante bestuurstaken worden beschouwd. Worden deze activiteiten als zodanig verricht, bijvoorbeeld door een financieringsmaatschappij, dan zijn zij niet bepalend voor waar de financieringsmaatschappij haar zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

Bij feitelijke samenwerkingsverbanden die gezamenlijk een vermogensbestanddeel exploiteren zijn de activiteiten vaak zo gering dat de exploitanten

niet samen hoeven te komen om 'leiding' te geven aan hun onderneming. De factoren op basis waarvan achtereenvolgens moet worden bepaald waar de zetel van bedrijfsuitoefening van dit samenwerkingsverband is gevestigd, zijn dan mijns inziens:

1. De woonplaats van de exploitanten, mits zij in hetzelfde land wonen of zijn gevestigd. Dit ondanks het feit dat met de zetel van bedrijfsuitoefening mijns inziens een specifieke plaats wordt bedoeld.
2. Zijn de exploitanten woonachtig in verschillende landen en heeft geen van beide beslissende invloed op de beslissingen aangaande hun onderneming dan kan de woonplaats van één der exploitanten toch de zetel van bedrijfsuitoefening zijn als vanuit dat land de administratie wordt gevoerd, de bankzaken worden geregeld en het woonadres als correspondentieadres wordt gebruikt.
3. De plaats waar het geëxploiteerde vermogensbestanddeel is gelegen, eventueel in combinatie met de woonplaats van één der exploitanten.
4. De volgende factoren al dan niet in combinatie:
  - A. Plaats waar de administratie wordt gevoerd.
  - B. Plaats waar de bankzaken worden geregeld.
  - C. Gebruikt correspondentieadres.

Ook voor natuurlijk personen geldt mijns inziens het aanknopingspunt zetel van bedrijfsuitoefening. Art. 44 en 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) maken geen onderscheid naar de rechtsvorm van de belastingplichtige. Bij natuurlijk personen moet naar mijn mening voor de zetel van bedrijfsuitoefening worden aangeknoopt bij de plaats waar de natuurlijk persoon leiding geeft aan zijn onderneming. Als hij hiervoor op het kantoor van waaruit de onderneming wordt gedreven aanwezig is, is dit de plaats waar de onderneming wordt gedreven. Is hij niet structureel aanwezig dan zal zijn woonplaats over het algemeen als zetel van bedrijfsuitoefening kunnen worden aangemerkt. De plaats waar de natuurlijk persoon belangrijke beslissingen neemt over zijn privéleven, is niet van belang om zijn zetel van bedrijfsuitoefening te bepalen. Hoewel naar het oordeel van het Hof van Justitie in de zaak Planzer Luxembourg van belang is wie de algemene leiding en de centrale bestuurstaken van de vennootschap uitoefent en dus niet alleen van de onderneming, is de privésfeer van natuurlijk personen van andere aard dan die van vennootschappen. De niet-economische activiteiten van vennootschappen zijn altijd rechtstreeks ingegeven vanuit de economische activiteiten van de onderneming, terwijl dat bij zuivere privébeslissingen van natuurlijk personen, wel kan, maar niet het geval hoeft te zijn. Omdat zuivere privéomstandigheden niet van belang zijn voor het vaststellen waar een natuurlijk persoon zijn zetel van bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, kan een natuurlijk persoon/niet-belastingplichtige, de consument, geen zetel van bedrijfsuitoefening hebben, maar alleen een woon- of gebruikelijke verblijfplaats. Als alleen personen die hun zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland hebben gevestigd onderdeel zijn van

een fiscale eenheid, heeft ook de fiscale eenheid zijn zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland. Bestaat de fiscale eenheid alleen uit personen met vaste inrichting in Nederland en zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland dan is sprake van een fiscale eenheid met zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland en een vaste inrichting in Nederland. Waar die zetel van bedrijfsuitoefening is gevestigd is voor toepassing van de Nederlandse btw-wetgeving niet van belang. Wanneer zowel een persoon met vaste inrichting in Nederland en zetel van bedrijfsuitoefening in het buitenland als een persoon met zetel van bedrijfsuitoefening in Nederland en eventueel een vaste inrichting in het buitenland onderdeel uitmaken van een fiscale eenheid in Nederland, zal moeten worden gezien vanuit welk land de gemeenschappelijke leiding over de onderdelen van de fiscale eenheid wordt uitgeoefend. In dat land is de zetel van bedrijfsuitoefening van de fiscale eenheid dan gevestigd. Indien zich in Nederland een vestiging bevindt die voldoet aan de eisen van een vaste inrichting heeft de fiscale eenheid een vaste inrichting in Nederland.

#### 10.2.1.2 *De vestigingsplaatsvorm vaste inrichting*

Voor het bestaan van een vaste inrichting waaraan prestaties kunnen worden toegerekend in de zin van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) dient een ondernemer te beschikken over het personeel en de middelen waarmee een zelfstandige verrichting van de betrokken diensten mogelijk is. Uit voornamelijk de zaak ARO Lease<sup>2</sup> volgt dat het moet gaan om het personeel en de middelen die noodzakelijk zijn voor het uitvoeren van de betrokken diensten. Ook moet de dagelijkse leiding over deze activiteiten door het personeel van de inrichting worden uitgeoefend vanuit de inrichting. De inrichting moet de activiteiten verrichten als ware zij een zelfstandige onderneming, wat mijns inziens betekent dat zij het kenmerkende en essentiële deel van de betrokken diensten moet verrichten met het personeel en de middelen dat ter hare beschikking staat. Welk personeel en welke middelen noodzakelijk zijn voor het verrichten van bepaalde diensten zal per sector en zelfs per ondernemer (kunnen) verschillen. Het is niet aan de rechters die oordelen over één feitelijke situatie om richtlijnen te geven per sector. Eventueel zou de wetgever of Staatssecretaris van Financiën een dergelijke richtsnoer wel kunnen geven, maar dit doet naar mijn mening geen recht aan het feit dat de onderneming van iedere ondernemer anders kan zijn ingericht. Een ondernemer beschikt naar mijn mening over personeel en middelen indien hij dit personeel of deze middelen naar eigen goeddunken kan inzetten. De middelen hoeven geen eigendom te zijn van de ondernemer en het personeel hoeft niet formeel in dienst te zijn bij de ondernemer, dit mag worden ingeleend. Een ondernemer

2. HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease).

kan mijns inziens slechts worden geacht over het personeel van een andere ondernemer, bijvoorbeeld een dochtermaatschappij, te beschikken indien zij zodanig beschikt over het personeel en de middelen van die dochtermaatschappij dat zij deze in feite inhuurt van de dochtermaatschappij. Het Hof van Justitie heeft zich in de zaak DFDS A/S<sup>3</sup> mijns inziens ten onrechte laten leiden door het mededingingsrecht.

Duurzame verbondenheid met (een specifieke locatie op) het grondgebied van een lidstaat is niet vereist voor het bestaan van een vaste inrichting. Een beweegbare vaste inrichting kan dus ook een vaste inrichting zijn. Een dergelijke vaste inrichting zal echter in principe geen geschikt aanknopingspunt vormen, waardoor wordt teruggevallen op het primaire aanknopingspunt zetel van bedrijfsuitoefening. Uit ARO Lease volgt dat een vaste inrichting niet tegelijk verscheidene plaatsen in een land kan omvatten. Er is dus een zekere geografische beperking. Alle benodigd personeel en de benodigde middelen dienen op dezelfde plaats ingezet te worden voor het verrichten van de desbetreffende dienst. Mijns inziens zou een vaste inrichting verscheidene locaties in één land moeten kunnen omvatten, indien er organisatorisch tussen deze locaties een samenhang is. Het lijkt niet te rechtvaardigen dat wanneer alle aspecten van de dienstverrichting vanuit één locatie plaatsvinden wel heffing in het land van waaruit de dienstverrichting plaatsvindt mogelijk is, maar niet wanneer de dienstverrichting vanuit twee locaties wordt uitgevoerd, die organisatorisch zijn verbonden. Een deelname aan het economische verkeer met een bepaalde tijdsduur wordt wel geëist voor het bestaan van een vaste inrichting en komt vooral de rechtszekerheid voor de belastingplichtige ten goede. Pas bij activiteiten die worden uitgevoerd in een ander land met een bepaalde absolute tijdsduur ontstaat een vaste inrichting. Hierbij gaat het om de bedoelingen van de ondernemer. Een vaste inrichting die de ondernemer beoogt voor onbepaalde tijd in een land te vestigen, maar die uiteindelijk slechts een zeer beperkte tijd wordt geëxploiteerd, levert een vaste inrichting op. In de omgekeerde situatie, men beoogt slechts voor een geringe tijd prestaties te verrichten vanuit een inrichting in een ander land, terwijl deze inrichting uiteindelijk gedurende langere tijd bestaat, is slechts sprake van een vaste inrichting op het moment dat duidelijk wordt dat de inrichting toch gedurende langere tijd zal bestaan.

Volgens het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening zou bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) sprake moeten zijn van een vaste inrichting indien een vestiging over voldoende personeel en middelen beschikt om gebruik te maken van de afgenomen dienst. Het gaat dan om een vestiging van de ondernemer die een activiteit uitvoert die ten dienste staat van de onderneming waarvan de vestiging

3. HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS A/S).

deel uitmaakt, maar die niet zelfstandig diensten verricht (een passieve vestiging van de ondernemer). De reikwijdte die op deze manier wordt toegekend aan de vestigingsplaatsvorm vaste inrichting is zeer ruim. Een bij de ondernemer in dienst zijnde vertegenwoordiger die vanuit een aan de ondernemer ter beschikking staande ruimte opereert, lijkt al aan de omschrijving te voldoen. Hoewel heffing in het land van verbruik, dat volgens de communautaire wetgever ook geldt voor transacties tussen ondernemers beter wordt bereikt, leidt de ruime uitleg in sommige gevallen tot onevenredige administratieve lasten voor belastingplichtigen. Ook de controlemogelijkheden kunnen onvoldoende gewaarborgd zijn doordat een btw-registratie van de afnemer in het land waar de dienst is belast, kan ontbreken. Omdat heffing in het land van verbruik en land van besteding mijns inziens niet relevant zijn wanneer we spreken over transacties tussen ondernemers, is er geen noodzaak een passieve vestiging als vaste inrichting te beschouwen. Aan de rechtszekerheid voor de dienstverrichter, die kan menen met een actieve vestiging van doen te hebben in plaats van met een passieve vestiging, kan op andere wijze worden tegemoet gekomen. Het aanmerken van een passieve vestiging als vaste inrichting is mijns inziens op termijn wel mogelijk indien de communautaire wetgever dat wenst. Voorwaarden daarvoor zijn dat aan de administratieve lasten tegemoet wordt gekomen, door bijvoorbeeld het éénloket-systeem, en de opgaaf intracommunautaire prestaties de controlemogelijkheden voldoende kan waarborgen.

Een vaste inrichting heeft een begin- en eindfase. Het begin van de vaste inrichting wordt gevormd door de eerste handeling waaruit blijkt dat de ondernemer de feitelijke oprichting van een vaste inrichting beoogt. De vaste inrichting eindigt op het moment dat de gedreven onderneming volledig is afgewikkeld. Op deze wijze wordt recht gedaan aan de beoogde gelijke behandeling van in het binnenland gevestigde ondernemers en binnenlandse vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemers.

Een niet-belastingplichtige kan mijns inziens een vaste inrichting hebben indien hij bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) een btw-identificatienummer heeft van het land waar hij deze vaste inrichting heeft of bij toepassing van art. 58 en 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) ook zonder btw-identificatienummer. Aan het benodigde personeel en de benodigde middelen hoeven geen bijzondere eisen te worden gesteld, als maar sprake is van een nevenvestiging die een dienst kan gebruiken. Heffing kan dan plaatsvinden in het land waar diensten worden gebruikt, wat voor diensten aan niet-belastingplichtigen van essentieel belang is. Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn zijn de controlemogelijkheden en administratieve eenvoud voldoende gewaarborgd, omdat de niet-belastingplichtige afnemer alleen een

vaste inrichting kan hebben wanneer hij ook een btw-identificatienummer heeft in dat land. Voor diensten die zijn belast op grond van art. 58 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt het één-loket-systeem dat voor deze waarborging zorgt. Toerekening aan een vaste inrichting van de niet-belastingplichtige bij toepassing van art. 59 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) heeft als gevolg dat heffing plaatsvindt buiten de Unie. In de Unie hoeft dan geen aangifte te worden gedaan van deze dienst. De controle kan worden uitgevoerd door de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd. Is geen sprake van een prestatie aan een vestiging buiten de EU dan is het land waar de dienstverrichter is gevestigd op grond van art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) gerechtigd tot de btw-opbrengst.

#### 10.2.1.3 *Toerekening van een prestatie aan zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting*

Naar het oordeel van het Hof van Justitie vormt de zetel van bedrijfsuitoefening het eerste heffingsaanknopingspunt. De vaste inrichting komt pas als aanknopingspunt in beeld wanneer aanknopen bij de zetel van bedrijfsuitoefening niet leidt tot een fiscaal rationele oplossing of een bevoegdheidsconflict met een andere lidstaat doet ontstaan. Met het zoeken naar een fiscaal rationele oplossing wordt teruggekeerd naar de uitgangspunten die aan de verdeling van heffingsbevoegdheden ten grondslag liggen. Dat betekent dat de nationale autoriteiten van het land waar de zetel van bedrijfsuitoefening alsmede het land waar mogelijk een vaste inrichting is gevestigd moeten nagaan of hun land het meest nuttige aanknopingspunt is door alle uitgangspunten die aan de verdeling van heffingsbevoegdheden ten grondslag liggen tegenover elkaar te zetten. Een bevoegdheidsconflict ontstaat wanneer twee landen tot de conclusie komen dat hun land het meest nuttige heffingsaanknopingspunt is. Bij een dergelijk conflict wordt automatisch de voorkeur gegeven aan het land waar de vaste inrichting is gevestigd. Bij een negatief bevoegdheidsconflict, geen van beide landen acht zich met meest nuttig aanknopingspunt, is aanknoping bij de zetel van bedrijfsuitoefening, het primaire aanknopingspunt, naar mijn mening geboden. De afweging van de autoriteiten of hun land het meest nuttige aanknopingspunt is, is aan een marginale toetsing door de rechter onderworpen. De vraag of sprake is van een vaste inrichting is aan een integrale toetsing door de rechter onderworpen. In de jurisprudentie lijkt het Hof van Justitie het bestaan van een vaste inrichting afhankelijk te stellen van de vraag of het nuttig is aan te knopen bij de vaste inrichting bij de heffing van omzetbelasting. Naar mijn mening is dit een afzonderlijke vraag die in de ogen van het Hof vooraf gaat aan de vraag of sprake is van een vaste inrichting. Naar mijn mening zou een vaste inrichting bovendien alleen als nuttig heffingsaanknopingspunt kunnen worden beschouwd als de vaste inrichting bij het verrichten van de prestatie het meest is betrokken. Een andere benaderingswijze zou er bijvoorbeeld toe leiden dat een ondernemer die een prestatie

verricht aan een in Frankrijk gevestigde klant vanuit zijn Nederlandse hoofdvestiging Franse btw in rekening moet brengen, omdat hij een vaste inrichting heeft in Frankrijk. Een zelfde ondernemer met een vaste inrichting in Duitsland die aan de Franse klant een prestatie verricht is dan Nederlandse btw verschuldigd. Wanneer een vaste inrichting alle elementen van de uitvoering van een dienst verricht, kan geen twijfel bestaan over de vraag aan welke vestiging de dienst moet worden toegerekend. Indien verscheidene vaste inrichtingen zijn betrokken bij de uitvoering van de dienst acht ik vooral van belang welke inrichting daadwerkelijk contact heeft met de consument. De fysieke aanwezigheid van de consument is daarbij van belang wanneer er verscheidene vestigingen zijn die contact hebben met de consument. Indien beide vestigingen een contactmoment hebben met de consument waarbij hij fysiek aanwezig is dan heeft het mijn voorkeur heffing toe te wijzen aan het land waar de vaste inrichting zich bevindt die de dienst aan de consument verricht. De uitvoering van de dienst eist vaker de aanwezigheid van de consument of één van zijn eigendommen in het land waar hij de dienst ook wenst te verbruiken.

Bij toepassing van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) kan een dienst mijns inziens worden toegerekend aan een andere vestiging dan de vestiging die de opdracht geeft tot het verrichten van de dienst indien aan twee voorwaarden is voldaan:

1. Uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de prestatie voor een andere vestiging is bestemd.
2. De dienst wordt ook feitelijk aan die andere vestiging verricht.

De twee voorwaarden gelden niet wanneer de dienstverrichter is gevestigd in een ander land dan de vestiging die opdracht heeft gegeven tot het verrichten van de dienst én de vestiging voor wie de dienst uiteindelijk is bestemd. De afnemer is dan degene die de btw zal moeten voldoen op grond van de verleggingsregeling, zodat hij en niet de dienstverrichter moet vaststellen waar de dienst belast is. Heffing vindt dan plaats in het land waar de dienst voor het grootste deel wordt gebruikt. De mate waarin de kosten van de dienst zijn opgenomen in de commerciële boekhouding van beide vestigingen is daarbij bepalend.

Van betrokkenheid in de zin van art. 192bis btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) is mijns inziens sprake indien naar buiten toe richting de afnemer blijkt dat personeel of middelen van een vaste inrichting worden ingezet. Iedere betrokkenheid die verder gaat dan een louter formele betrokkenheid (bijvoorbeeld vermelding van een adres op een factuur) is daarbij voldoende. Een betrokkenheid kan vooraf gaan aan het daadwerkelijk verrichten van de dienst of tijdens het verrichten van de dienst plaatsvinden. Art. 192bis btw-richtlijn

(tekst vanaf 2010) biedt rechtszekerheid voor de afnemer voor wie het niet altijd duidelijk hoeft te zijn wie een prestatie aan hem verricht.

#### 10.2.1.4 De vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats

Bij gebreke van een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting wordt bij toepassing van de regels van de plaats van dienst toegekomen aan de woon- en gebruikelijke verblijfplaats. De vestigingsplaatsvormen woon- en gebruikelijke verblijfplaats gelden mijns inziens zowel voor belastingplichtige natuurlijke personen als belastingplichtige rechtspersonen en samenwerkingsverbanden. De woon- of gebruikelijke verblijfplaats van een rechtspersoon of samenwerkingsverband is dan bijvoorbeeld het adres waarop hij is ingeschreven bij de Kamer van Koophandel of gemeente, zijn statutaire vestiging of het gebruikte correspondentieadres. De woon- en gebruikelijke verblijfplaats van een natuurlijk persoon/belastingplichtige moet eerst worden bepaald aan de hand van professionele banden. Persoonlijke banden kunnen pas in de beoordeling worden betrokken wanneer niet op basis van professionele banden kan worden bepaald waar de natuurlijk persoon/belastingplichtige zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

Voor natuurlijk personen/niet-belastingplichtigen, de consumenten, is de woon- en gebruikelijke verblijfplaats het enige aanknopingspunt. De woon- of gebruikelijke verblijfplaats van de consument moet worden vastgesteld door te kijken naar persoonlijke banden. Professionele banden zijn van minder belang. Het gaat er om zijn consumptie in de heffing te betrekken en die zal voornamelijk plaatsvinden daar waar zijn persoonlijke leven zich afspeelt. Om vast te stellen waar een consument zijn woon- of gebruikelijke verblijfplaats heeft, zal kunnen worden gekeken naar de volgende omstandigheden:

- De plaats waar iemand beschikt over een woning.
- De plaats waar het gezin verblijft.
- De plaats waar de kinderen naar school gaan.
- De plaats waar de desbetreffende persoon zijn zaken regelt.
- De (voorgenomen) duur van het verblijf in een ander land en de aard (hotelkamer of eigen woning) daarvan.
- Het beschikken over eigendommen, zoals meubilair of auto('s).
- Het hebben van een telefoonaansluiting.
- Het aanhouden van bankrekeningen.
- Het hebben van een (tijdelijke) verblijfsvergunning in een ander land.
- Het aantal dagen of weken feitelijk verblijf in het buitenland.
- Het in- of uitschrijven bij het bevolkingsregister van consument en/of echtgenote en kinderen.
- Administratieve banden met de overheid.
- Het aanhouden van de huis- en tandarts- en/of ziektekostenverzekering.
- Het hebben van sociale banden.



De inschrijving in het bevolkingsregister mag mijns inziens niet van doorslaggevend belang zijn. Een natuurlijk persoon kan een tweede woonplaats hebben, bijvoorbeeld een vakantiewoning, voor diensten die hij in deze tweede woonplaats afneemt of die daarmee verband houden. Een natuurlijk persoon kan ook geen woon- of gebruikelijke verblijfplaats hebben.

### 10.2.2 *Wenselijk recht*

#### 10.2.2.1 *Zetel van bedrijfsuitoefening op basis van werkelijke bedrijfsuitoefening*

In hoofdstuk 3 is beschreven dat voor een aantal uitgangspunten dat ten grondslag ligt aan de regels voor de plaats van dienst een invulling van de vestigingsplaats wenselijk is die aansluit bij de werkelijke bedrijfsuitoefening. Het gaat om de rechtvaardige verdeling van heffingsbevoegdheden op grond van het baatbeginsel, het neutraliteitsbeginsel, de waarborging van controle-mogelijkheden en de voorkoming van misbruik en fraude. Bij andere uitgangspunten is het minder van belang op welke wijze de vestigingsplaats precies wordt ingevuld (zie voor een overzicht paragraaf 3.8). De administratieve eenvoud, het rechtszekerheidsbeginsel en het flexibiliteitsbeginsel staan dan ook niet in de weg aan een invulling die uitgaat van de werkelijke bedrijfsuitoefening. Bij de invulling van de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening wordt echter niet gekeken naar waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt. Naar mijn mening moet worden aangenomen dat de communautaire wetgever heeft bedoeld aan te sluiten bij de werkelijke bedrijfsuitoefening. De vestigingsplaatsvorm vaste inrichting die wel aansluit bij de werkelijke bedrijfsuitoefening biedt mijns inziens onvoldoende waarborg dat heffing plaatsvindt in het land van verbruik en land van besteding bij diensten die aan consumenten worden verricht en waarvoor art. 45 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) geldt. Om heffing te kunnen toewijzen aan het land waar een vaste inrichting zich bevindt, zal de prestatie ook moeten kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting (paragraaf 10.2.1.3). Niet alle prestaties kunnen worden toegerekend aan een bepaalde vaste inrichting, waarbij dan wordt teruggevallen op een vestigingsplaatsvorm waar de plaats waar de werkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt geen rol speelt, de zetel van bedrijfsuitoefening. Bij prestaties tussen ondernemers onderling die op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zijn belast is heffing in het land van verbruik en het land van besteding mijns inziens niet noodzakelijk (paragraaf 3.6). Er bestaat mijns inziens echter geen bezwaar tegen om ook in dit geval aan te sluiten bij de werkelijke bedrijfsuitoefening wanneer het gaat om de zetel van bedrijfsuitoefening van de belastingplichtige. Het is niet wenselijk dat de vestigingsplaatsvorm zetel van bedrijfsuitoefening twee invullingen heeft. Voor diensten verricht aan niet-belastingplichtige rechtspersonen en niet-belastingplichtige samenwerkingsverbanden die belast zijn in het land waar de afnemer is

gevestigd, moet mijns inziens worden aangesloten bij de plaats waar zij hun werkelijke activiteiten ontplooiën. Dit leidt er namelijk toe dat heffing plaatsvindt in het land waar zij diensten voor hun activiteiten gebruiken. Ook wordt misbruik voorkomen, omdat het vaak minder wenselijk is de plaats waar de activiteiten worden ontplooid te verplaatsen dan de plaats van waaruit het bestuur wordt uitgeoefend. Voor de dienstverrichter zal het zowel bij diensten aan belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen afhankelijk van het antwoord op de vraag of zijn dienst is bestemd voor het bestuur of juist voor de ontplooidde activiteiten, juist makkelijker zijn vast te stellen waar de afnemer zijn werkelijke bedrijfsuitoefening heeft respectievelijk werkelijke activiteiten heeft ontplooid en soms moeilijker.

Is er één plaats van waaruit de belastingplichtige prestaties aanbiedt en uitvoert, dan heeft de belastingplichtige zijn werkelijke bedrijfsuitoefening op die plaats. Zijn er verscheidene plaatsen aan te wijzen van waaruit deze activiteiten plaatsvinden dan moet mijns inziens worden bekeken waar de ondernemer andere functies heeft ondergebracht, zoals centrale inkoop, onderzoek, administratie en bestuur van het lichaam dat de onderneming drijft. Voornamelijk wanneer deze functies zijn ondergebracht bij één van de vestigingen waar prestaties worden aangeboden en uitgevoerd, zal die plaats als zetel van bedrijfsuitoefening kunnen worden gezien. De omvang van de prestaties die vanuit elk van de vestigingen wordt verricht, kan mijns inziens niet bepalend zijn. Dit zou er bijvoorbeeld toe kunnen leiden dat het ene moment de ene vestiging de zetel van bedrijfsuitoefening is en het andere moment de andere, bij een gering verschil in de omvang van de activiteiten. Indien de andere functies waar naar moet worden gekeken niet zijn ondergebracht bij een van de vestigingen maar vanuit een centrale plaats in een ander land worden uitgeoefend dan zal het land waar de functies zijn ondergebracht het land zijn waar de zetel van bedrijfsuitoefening zich bevindt. Hetzelfde geldt wanneer er niet één vestiging is waarin alle elementen van het aanbieden en uitvoeren van prestaties is ondergebracht. Ook dan moet worden gekeken naar deze andere functies. Voor de zetel van bedrijfsuitoefening van niet-belastingplichtigen zal het vorenstaande op overeenkomstige wijze kunnen worden toegepast. Dan zal moeten worden bekeken vanuit waar de niet-belastingplichtige zijn activiteiten ontplooit. De zetel van bedrijfsuitoefening moet een zekere duurzaamheid hebben. Bij voorkeur moet de belastingplichtige of niet-belastingplichtige de wil hebben de vestiging voor onbepaalde tijd als zijn voornaamste vestiging te beschouwen.

#### 10.2.2.2 Vaste inrichting bij uitbesteding

Het is mijns inziens wenselijk om in de situaties zoals die zich voordoen in de zaak DFDS een vaste inrichting aan te kunnen nemen in het land waar zich de vestiging van een andere ondernemer bevindt die namens zijn opdrachtgever

diensten aan de consumenten aanbiedt en uitvoert. Hoewel de consument op papier een overeenkomst sluit voor het verrichten van de dienst met de opdrachtgever, wordt de dienst aangeboden en uitgevoerd door een andere ondernemer in een ander land. Indien heffing niet kan worden toegewezen aan het land waar die ingeschakelde ondernemer is gevestigd, vindt heffing niet plaats in het land van verbruik en besteding, zal dit misbruik in de hand werken en er tevens toe leiden dat soortgelijke diensten verschillend worden belast. Ondernemers die hun diensten aanbieden en uitvoeren in hetzelfde land worden verschillend belast doordat in het ene geval formeel een contract gesloten wordt met een entiteit in een ander land, terwijl het aanbieden en uitvoeren van de diensten op dezelfde wijze geschiedt. Van een vaste inrichting van de opdrachtgever in het land van de ingehuurd ondernemer kan mijns inziens dan worden gesproken indien aan vier voorwaarden wordt voldaan:

1. Er is sprake van een fysieke constructie, personeel en middelen.
2. Vanuit deze fysieke constructie wordt namens de opdrachtgever onderhandeld over contracten, de prijs van de te leveren diensten en worden contracten gesloten. Er moet sprake zijn van een zekere bevoegdheid tot vertegenwoordiging. Dat bij grote financiële belangen de opdrachtgever moet worden geraadpleegd, brengt niet met zich dat niet aan deze voorwaarde is voldaan. Er moet gesproken kunnen worden van een handelen als ware sprake van een zelfstandige onderneming.
3. Vanuit de fysieke constructie worden namens de opdrachtgever eveneens de diensten aangeboden. De fysieke constructie moet de kenmerkende en essentiële elementen van de dienstverrichting verzorgen.
4. Dit gebeurt op regelmatige basis. Het gaat hier om de tijdsduur in absolute zin.

De werkzaamheden die de ingeschakelde ondernemer verricht, hoeven niet beperkt te zijn tot één of enkele opdrachtgevers. Zo kunnen verschillende ondernemers in het land van de ingeschakelde ondernemer een vaste inrichting hebben, indien aan de vier hiervoor genoemde voorwaarden is voldaan.

#### 10.2.2.3 *Het ontbreken van een vestiging en de te goeder trouw zijnde dienstverrichter*

Op grond van art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) moet een dienstverrichter vaststellen waar zijn afnemer is gevestigd. Een dienstverrichter kan er te goeder trouw vanuit gaan dat zijn afnemer in een land is gevestigd, terwijl dit feitelijk niet het geval is. Wanneer we uitgaan van de ruime uitleg van het begrip vaste inrichting van het btw-comité en art. 15, eerste lid, voorstel herschikking btw-verordening, zoals besproken in paragraaf 10.2.1.2, zal een dergelijke situatie zich minder vaak voordoen. Het heeft mijns inziens echter de voorkeur om aan dit soort situaties op andere wijze tegemoet te komen. Daarvoor heb ik twee voorstellen:

1. Heffing in het land dat het btw-identificatienummer heeft toegekend met verlegging van btw-heffing aan de afnemer als de dienstverrichter niet in dit land is gevestigd.
2. Een regeling die ervoor zorgt dat een dienstverrichter die te goeder trouw is niet in eigen land kan worden geconfronteerd met naheffing door:
  - a. Heffing toe te wijzen aan het land waar de afnemer in de ogen van de dienstverrichter een vestiging heeft.
  - b. De verplichting tot het betalen van btw in dergelijke gevallen bij de afnemer te leggen.

Een dienstverrichter is mijns inziens te goeder trouw wanneer aan drie voorwaarden is voldaan:

1. De dienstverrichter heeft steeds contact met een of meer personen uit één bepaalde plaats van wie ook de opdracht tot dienstverlening afkomstig is en aan wie hij zijn dienst ook verricht.
2. De dienstverrichter heeft bijvoorbeeld naar aanleiding van de aard van de gevraagde dienst, de omvang hiervan of het vermeende gebruik dat de afnemer van de prestatie gaat maken redelijkerwijs de indruk kunnen krijgen dat hij zijn dienst verricht aan de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting van deze ondernemer.
3. De dienstverrichter beschikt over een btw-identificatienummer van de dienstontvanger dat is afgegeven door de autoriteiten van het land waar de vermeende zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting is gevestigd.

Ten opzichte van de tweede oplossing is de eerste oplossing eenvoudig. De eerste oplossing heeft tot gevolg dat heffing niet hoeft plaats te vinden in het land van verbruik en besteding, omdat de afnemer elk willekeurig btw-identificatienummer aan de dienstverrichter kan verstrekken. Voor transacties tussen ondernemers is mijns inziens echter heffing in het land van verbruik en land van besteding niet noodzakelijk. De gelijkstelling van niet-belastingplichtigen en belastingplichtigen met een niet-ondernemersdeel voor zover zij diensten afnemen met hun niet-ondernemersdeel met belastingplichtigen van art. 43 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) zou dan ongedaan moeten worden gemaakt. Voor hen zouden de regels voor diensten aan niet-belastingplichtigen moeten gelden. Voor vrijgestelde ondernemers moet ook een alternatief worden gezocht. Voor vrijgestelde ondernemers is het mijns inziens slechts van belang om een aanknopingspunt te kiezen dat steeds heffing op dezelfde plaats met zich brengt, bijvoorbeeld de statutaire zetel of inschrijving in een bepaald register. Vrijgestelde ondernemers zijn geen eindverbruikers, zodat mijns inziens voor hen ook niet de gedachte van heffing in het land van verbruik en het land van besteding geldt. Ondernemers die diensten inkopen die zowel voor belaste als vrijgestelde prestaties zijn bestemd, kunnen niet als volledig vrijgestelde ondernemers worden behandeld bij oplossing 1. Dit zou een ongelijke behandeling met zich brengen ten opzichte van ondernemers die

dezelfde belaste prestaties verrichten, maar geen vrijgestelde. De ondernemers die zowel belast als vrijgesteld presteren leveren een complicatie op bij deze oplossing die de oplossing minder wenselijk maakt. De oplossing onder 2b is voor de Europese Commissie het meest aanvaardbaar, omdat bij deze oplossing de plaats van dienst geen andere wordt. Heffing in het land van verbruik en land van besteding is dan ook, zoals de Europese Commissie wenst, verzekerd bij diensten tussen belastingplichtigen.

### 10.3 **Tweede probleemstelling: prestaties onderling en aftrek van voorbelasting**

#### 10.3.1 *Prestaties tussen zetel van bedrijfsuitoefening en vaste inrichting*

In de zaak FCE Bank<sup>4</sup> geeft het Hof van Justitie aan dat tussen zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting geen belastbare prestaties voor de btw plaatsvinden. Naar het oordeel van het Hof ontbeert de vaste inrichting de nodige zelfstandigheid, zodat deze niet als belastingplichtige in de zin van art. 9 btw-richtlijn kan worden beschouwd. Het Hof legt daarbij de nadruk op het bedrijfsrisico dat de vaste inrichting onvoldoende loopt om als zelfstandig te worden gezien. Naar mijn mening is iedere vaste inrichting en iedere zetel van bedrijfsuitoefening in principe als onzelfstandig te beschouwen ongeacht of deze binnen of buiten de Unie is gevestigd. Geen van deze vestigingen draagt zelfstandig economisch risico. Schuldeisers van de ene vestiging kunnen zich altijd verhalen op de bezittingen van een andere vestiging. Het is het rechtssubject als zodanig dat risico loopt. De zaak DFDS<sup>5</sup> vormt mijns inziens een uitzondering op dit principe. Daarin werd een dochtermaatschappij beschouwd als vaste inrichting van een moedermaatschappij. Het Hof van Justitie heeft zich in deze zaak mijns inziens laten leiden door het mededingingsrecht en meer in het bijzonder het recht met betrekking tot alleenverkoopovereenkomsten van handelsagenten en commissionairs. In het mededingingsrecht behouden deze handelsagenten en commissionairs hun eigen identiteit, maar worden zij als hulporgaan van hun principaal beschouwd voor prestaties aan derden. Zij verrichten mijns inziens daarom ook belastbare prestaties aan hun principaal. Hoewel het Hof van Justitie hieraan geen aandacht besteedt, kan een zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting mijns inziens ook niet als ieder en persoon in de zin van art. 9 btw-richtlijn worden aangemerkt. Van een persoon is sprake indien men maatschappelijk gezien drager van rechten en verplichtingen is. Het rechtssubject zelf is een dergelijke drager van rechten en verplichtingen en niet iedere vestiging afzonderlijk. Ook voor het zijn van

4. HvJ 23 maart 2006, zaak C-21/04, VN 2006/18.25 (FCE Bank).

5. HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, Jur. 1997, blz. I-1005 (DFDS).

afnemer is mijns inziens noodzakelijk dat men drager van rechten en verplichtingen is. Alleen dan kan men een overeenkomst tot bijvoorbeeld levering van een goed afsluiten. Een vestiging van een ondernemer kan mijns inziens dan ook niet als afnemer worden beschouwd. De afnemer is het rechtssubject waarvan het deel uitmaakt. Een prestatie kan bij toepassing van de regels voor de plaats van dienst wel aan elke vestiging worden toegerekend die als zetel van bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting kwalificeert. Er wordt dan niet vastgesteld welk rechtssubject afnemer van een prestatie is, maar, nadat vaststaat welk rechtssubject afnemer is, voor welke vestiging van dat rechtssubject een dienst is bestemd.

De mogelijkheid tot misbruik wordt genoemd als argument om te verdedigen dat tussen zetel van bedrijfsuitoefening en een vaste inrichting of vaste inrichtingen onderling belastbare prestaties moeten plaatsvinden. Het klassieke voorbeeld dat daarbij wordt genoemd is dat een vrijgestelde ondernemer diensten laat inkopen via een vestiging in een land met een gunstig regime (bijvoorbeeld een lager tarief) of een vestiging die buiten de Unie is gevestigd, terwijl die diensten zijn bestemd voor vestigingen in een land met een ongunstiger btw-regime. Om dit misbruik te doen slagen zal allereerst de vaste inrichting die de dienst inkoopt ook als afnemer van de prestatie moeten worden beschouwd. Dat is zoals hiervoor beschreven in paragraaf 10.2.1.3 het geval, tenzij voor de dienstverrichter uit objectief waarneembare omstandigheden blijkt dat de prestatie voor een andere vestiging is bestemd *en* die prestatie ook aan die vestiging feitelijk wordt verricht. Evenmin slaagt het misbruik mijns inziens als de dienstverrichter is gevestigd in een ander land dan de vestiging die de dienst inkoopt en de vestiging voor wie de dienst is bestemd. De dienstverrichter kan dan namelijk onder toepassing van de verleggingsregeling factureren, waarna de afnemer zelf de btw moet voldoen. Voor de afnemer is het duidelijk voor welke vestiging de afgenomen dienst is bestemd, zodat hij verplicht is btw te voldoen in het land waar die vestiging is gelegen. Indien het gaat om een vestiging die buiten de Unie is gevestigd kan eventueel ook gebruik worden gemaakt van art. 59bis, onderdeel b, btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) om diensten alsnog te belasten in het land waar de vestiging waarvoor de dienst is bestemd, is gevestigd. Art. 27 btw-richtlijn kan naar mijn mening alleen worden toegepast op door mij als interne kostendoorbelastingen aangeduide kostendoorbelastingen. Van een interne kostendoorbelasting is sprake indien kosten worden doorbelast die binnen de zetel van bedrijfsuitoefening of vaste inrichting zelf opkomen in tegenstelling tot een één op één doorbelasting van ingekochte diensten. Toepassing van art. 27 btw-richtlijn op deze interne kostendoorbelastingen tussen vestigingen van één ondernemer is mijns inziens alleen toegestaan indien het desbetreffende land ook een dergelijke heffing kent voor binnenlandse situaties. Ten slotte zou het leerstuk misbruik van recht mijns inziens kunnen worden gehanteerd als middel ter bestrijding van dit soort misbruik. Het rechtszekerheidsbeginsel

waardoor in deze situaties heffing wordt toegewezen aan het land waar de vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst zich bevindt, wordt opzij gezet wanneer sprake is van misbruik. Naheffing zou dan wel moeten kunnen plaatsvinden bij de afnemer. Dat is degene die misbruik maakt. De jurisprudentie over misbruik van recht geeft niet aan bij wie naheffing moet plaatsvinden. Het ligt voor de hand dat dat bij degene plaatsvindt die misbruik maakt, in dit geval de afnemer. Als de vestiging voor wie de dienst is bestemd en de vestiging die opdracht geeft tot het verrichten van de dienst in twee verschillende lidstaten zijn gevestigd, zal in de lidstaat van de vestiging die opdracht heeft gegeven btw zijn aangegeven. In de lidstaat van de vestiging voor wie de dienst is bestemd, zal op grond van misbruik van recht btw worden nageheven. Daarop zal de btw uit het andere land niet in mindering worden gebracht. Het zou het meest ideaal zijn dat de belastingplichtige dan met de naheffingsaanslag naar de autoriteiten van de lidstaat van de vestiging die opdracht heeft gegeven toe kan om de btw terug te vragen. Dat zal echter in de praktijk niet mogelijk zijn. Ondanks dat kan mijns inziens toch sprake zijn van misbruik van recht in de lidstaat van de vestiging voor wie de dienst is bestemd.

#### 10.3.2 *Aftrek van voorbelasting bij een ondernemer met verscheidene vestigingen*

Bij een ondernemer met verscheidene vestigingen zijn er vier soorten kosten te onderscheiden:

1. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met één of meer door een vaste inrichting verrichte belastbare handelingen.
2. Kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door een vaste inrichting gedreven onderneming.
3. Door de zetel van bedrijfsuitoefening in haar functie als bestuur van de vennootschap gemaakte kosten die rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de gehele door de vennootschap verrichte economische activiteit.
4. Kosten die niet behoren tot de onder 1 tot en met 3 genoemde categorieën kosten.

In de situatie dat de betrokken vestigingen onderling geen kosten doorberekenen en werkzaamheden voor elkaar verrichten, is de btw op de kosten genoemd onder 1) en 2) aftrekbaar op basis van de handelingen waaraan zij kunnen worden toegerekend als directe kosten of algemene kosten van de vaste inrichting. De btw op de onder 3) genoemde kosten is aftrekbaar naar rato van de omzet van alle vaste inrichtingen. Daarbij is mijns inziens bepalend of de prestaties van de vaste inrichtingen in hun eigen land zijn belast met btw.<sup>6</sup> Dit geldt ook indien deze kosten worden doorbelast door de zetel van

6. Art. 169, onderdeel a, btw-richtlijn.

bedrijfsuitoefening. De omzet blijft dan bepalend en niet de hoogte van de kostendoorbelasting. Voor de kosten onder 4) bestaat geen recht op aftrek van voorbelasting.

Ingeval vestigingen onderling werkzaamheden voor elkaar gaan verrichten kan worden onderscheiden in twee soorten kosten:

1. Kosten die volledig worden verbruikt bij het verrichten van de werkzaamheden aan de andere vestiging. Er moet mijns inziens dan door de prestatie van de vestiging worden heen gekeken. De kosten zijn rechtstreeks en onmiddellijk toerekenbaar aan een of meer belastbare handelingen of de gehele bedrijfsactiviteit van de vestiging voor wie de werkzaamheden zijn verricht.
2. Kosten die niet volledig worden gebruikt voor het verrichten van de werkzaamheden aan de andere vestiging. In dat geval dient fictief het door de vestiging voor wie de werkzaamheden worden verricht betaalde bedrag voor de werkzaamheden als relevante omzet te worden meegenomen om het aftrekrecht te bepalen. Indien de totale omzet van de vestiging die de prestatie ontvangt, zou moeten worden meegenomen ontstaat een vertekend beeld. Heeft de vestiging voor wie de werkzaamheden worden verricht slechts gedeeltelijk recht op aftrek van voorbelasting dan moet op het betaalde bedrag voor de werkzaamheden eerst de pro rata van de vestiging voor wie de werkzaamheden zijn verricht, worden losgelaten.

### 10.3.3 Vaste inrichting en fiscale eenheid

Alleen in Nederland gevestigde onderdelen van een rechtssubject kunnen naar mijn mening onderdeel uitmaken van de Nederlandse fiscale eenheid. Indien ook buitenlandse onderdelen deel uitmaken van deze fiscale eenheid kunnen namelijk onbedoelde voor- of nadelen optreden. Het aftrekrecht van het buitenlandse onderdeel wordt namelijk in zijn land bepaald op basis van de door hem verrichte prestaties waaronder die aan andere onderdelen van de fiscale eenheid, terwijl zijn prestaties aan de onderdelen van de fiscale eenheid niet in de heffing worden betrokken indien zij in Nederland belastbaar zijn. In Nederland kunnen op grond van de uitspraak van de Hoge Raad van 14 juni 2002, opgenomen in BNB 2002/287,<sup>7</sup> buitenlandse onderdelen wel deel uitmaken van een fiscale eenheid. Dit betekent dat de verwevenheidseisen moeten worden getoetst op basis van de activiteiten van alle onderdelen van de fiscale eenheid inclusief de buitenlandse onderdelen van in Nederland primair of secundair gevestigde ondernemers.<sup>8</sup>

7. HR 14 juni 2002, nr. 35 978, BNB 2002/287.

8. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, VN 2002/51.22.



Ook indien een vestiging van één ondernemer deel uitmaakt van de fiscale eenheid vinden naar mijn mening geen belastbare prestaties plaats tussen het Nederlandse onderdeel van het rechtssubject en de buitenlandse onderdelen. Het principe uit de zaak FCE Bank blijft overeind staan. De zetel of bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting kan nooit een eigen bedrijfsrisico lopen, omdat zij voor hun financiële positie afhankelijk zijn van het reilen en zeilen van het rechtssubject als geheel. Zij kunnen geen belastingplichtige of afnemer zijn. Deze conclusie zou zelfs kunnen betekenen dat de diensten van het buitenlandse onderdeel aan andere Nederlandse vennootschappen die deel uitmaken van de fiscale eenheid buiten de heffing kunnen blijven. Het is niet het buitenlandse onderdeel, maar het rechtssubject als zodanig dat een dienst verricht. Deze dienst is belast in Nederland als deze onder art. 44 btw-richtlijn (tekst vanaf 2010) valt, omdat de fiscale eenheid in Nederland is gevestigd. In Nederland maakt het rechtssubject dat de dienst verricht onderdeel uit van een fiscale eenheid.

## LITERATUURLIJST

### Boeken

- Albert, P.G.H. Vaste inrichting, Deventer, Uitgeverij FED, 1994.
- Asser, C./Boer, J. de Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Personen- en familierecht, Deventer, Kluwer, 2006.
- Asser, C./Maeijer, J.M.M. Handleiding tot de beoefening van het Nederlands burgerlijk recht. Vertegenwoordiging en rechtspersoon. De rechtspersoon, Deventer, W.E.J. Tjeenk Willink, 1997.
- Barents, R. en Brinkhorst, L.J. Grondlijnen van Europees recht, Deventer, Kluwer, 2006.
- Beelen, S.T.M., Braun, K.M., Mobach, O.L., Paardt, R.N.G. van der Cursus belastingrecht. Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, losbladig.
- Berg, M.F.M. van den, Raak-Kuiper, J.A.E. van Personen- en familierecht, Den Haag, Boom Juridische uitgevers, 2004.
- Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 1992.
- Bijl, D.B., Hilten, M.E. van en Vliet, D.G. van Europese BTW en Nederlandse omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2001.
- Blieck, L.A. de, e.a., Algemene wet inzake rijksbelastingen, Deventer, Kluwer, 2004.
- Braun, K.M. Aftrek van voorbelasting in de BTW, Deventer, Kluwer, 2002.
- Brood, E.A. De vestigingsplaats van vennootschappen. Enige privaatrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten, Deventer, Kluwer, 1989.

- |  |   |
|--|---|
| Brood, E.A.  | Compendium van het Nederlands internationaal belastingrecht, Deventer, Kluwer, 1992.  |
| Brunschot, F.W.G.M. van  | Internationale belastingvlucht van lichamen (2). Bespreking van het rapport van de Commissie ter bestudering van het verschijnsel internationale belastingvlucht van lichamen, en van maatregelen daartegen, in: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 198, Deventer, Kluwer, 1995. |
| Burcht, Gr. van der en<br>Doek, J.E.   | Personen- en familierecht, Kluwer, Deventer, 2002.  |
| Denie, A.H.R.M.  | De overheid in de omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 1987.   |
| Doesum, A.J. van   | Contractuele samenwerkingsverbanden in de btw, Deventer, Kluwer, 2009.  |
| Dongen, A. van   | De harmonisatie van de btw (diss. UvT), 2007.   |
| Dongen, A. van, Hilten,<br>M.E. van, Kesteren,<br>H.W.M. van, Mobach,<br>O.L. en Vos, R. | Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2003.   |
| Ettema, C.M., Hulshof, J.P.<br>en Slooten, G.J. van                                      | Wegwijs in de btw, Amersfoort, SDU, 2008.   |
| Graaf, A.C.G.A.C. de   | De invloed van het EG-recht op het internationale belastingrecht: beleids- en marktintegratie, Deventer, Kluwer, 2004.  |
| Graaf, A.C.G.A.C. de,<br>Kavelaars, P., en Stevens,<br>A.J.A.                            | Internationaal Belastingrecht, Deventer, Kluwer, 2008.  |
| Gribnau, J.L.M.  | Rechtsbetrekkingen en rechtsbeginselen in het belastingrecht. Rechtstheoretische beschouwingen over navordering, toezegging en fiscale vaststellingsovereenkomst, Arnhem, Gouda Quint, 1998.  |
| Hilten, M.E. van   | Bancaire en financiële prestaties in de Europese BTW, Deventer, Kluwer, 1992  |
| Hilten, M.E. van en<br>Kesteren, H.M.W. van  | Omzetbelasting, Deventer, Kluwer, 2007.   |

- 
- |  |   |
|--|---|
| Hoogendoorn, J.                              | De zetel(s) van vennootschappen, in: Fantasie en durf. Bundel ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van Fed fiscaal weekblad, Deventer, Uitgeverij FED, 1991.  |
| Hurk, H.T.P.M. van den                       | Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen. Spanning tussen verdragsvrijheden en het Nederlands belastingrecht, Deventer, Kluwer, 2001.  |
| Kapteyn, P.J.G., e.a./<br>Barents, R., e.a., | Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen, Deventer, Kluwer, 2003.   |
| Kavelaars, P.                                | Voorkoming van dubbele belasting, Deventer, Uitgeverij FED, 2002.   |
| Kemmeren, E.C.C.M.                           | Principle of origin in tax conventions. A rethinking of models, Dongen, Pijnenburg, 2001.   |
| Kesteren, H.W.M. van                         | Het begrip 'vaste inrichting' in de omzetbelasting, in: L.W. Sillevius, N.H. de Vries en M.A. Wisselink (red.), Leids fiscaal jaarboek 1987. Fiscaal ondernemingsrecht, Arnhem, Gouda Quint, 1987.                            |
| Kesteren, H.W.M. van<br>Knechtle, A.A.       | Fiscale rechtswil, Arnhem, Gouda Quint, 1994.<br>Basic problems in international fiscal law, Deventer, Kluwer, 1979.  |
| Kooijmans, P.H.                              | Internationaal publiekrecht in vogelvlucht, Deventer, Kluwer, 2008.   |
| Kortenaar, G.G.M.                            | Fraus Legis in de omzetbelasting, in: De Ware Koningin der belastingen. Opstellen aangeboden aan Prof. Mr. J. Reugebrink, Deventer, Uitgeverij FED, 1990.   |
| Layton, A.Q.C., e.a.                         | European Civil Practice. Volume 1, London, Sweet & Maxwell Limited, 2004.   |
| Lindonk, C.L. van                            | De onderneming en haar fiscale verschijningsvormen. Een vergelijkend onderzoek naar het ondernemersbegrip in de inkomstenbelasting, de vennootschapsbelasting en de omzetbelasting (diss. Leiden), Arnhem, Gouda Quint, 1990. |

- Martha, R.S.J. The jurisdiction to tax in international law. Theory and practice of legislative fiscal jurisdiction, Deventer, Kluwer, 1989.
- Mourik, M.J.A. van en Nuytinck, A.J.M. Personen- en familierecht, huwelijksvermogensrecht en erfrecht, Deventer, Kluwer, 2006.
- Musgrave, P.B. United States taxation of foreign investment income. Issues and arguments, Cambridge, The Law School of Harvard University, 1969.
- Nieuwenhuis, J.H., Stolker, C.J.J.M. en Valk, W.L. (red.) Burgerlijk wetboek. Tekst & Commentaar, Boeken 1, 2, 3, 4 en 5, Deventer, Kluwer, 2009.
- Norden, G.J. van Het concern in de btw, Deventer, Kluwer, 2007.
- Paardt, R.N.G. van der Fiscale eenheid begrensd of grenzeloos?, in: BTW in utopia, Deventer, Kluwer, 2001.
- Peters, F.G.F. De aanmerkelijke belangregeling in internationaal perspectief. De exitheffingen en de vestigingsplaatsficties in het licht van de nationale regeling, belastingverdragen, BRK, en het EU-recht, Deventer, Kluwer, 2007.
- Pontier, J.A. Onrechtmatige daad, Deventer, Kluwer, 2001.
- Raad, C. van De vaste vertegenwoordiging en de bepaling van de daarmee behaalde winst, in: Gielebundel, Deventer, Kluwer, 1990.
- Raad, C. van (red) Nederlandse regelingen van Internationaal Belastingrecht I.B. Belangrijke leerstukken, hoofdstuk 2, paragraaf 3.3.3 en 3.3.4.
- Raad, C. van/Pötgens, F.P.G. en Janssen, G.T.W. Cursus belastingrecht. Internationaal belastingrecht, Deventer, Kluwer, losbladig.
- Reugebrink, J. Omzetbelasting, Deventer, Uitgeverij FED, 1973.
- Reugebrink, J. Het rechtskarakter van de omzetbelasting, in: Leids fiscaal Jaarboek, Arnhem, Gouda Quint, 1984.
- Reugebrink, J. en Hilten, M.E. van Omzetbelasting, Deventer, Uitgeverij FED, 1997.
- Romeyn, M. Internationaal belastingrecht, Tilburg, Boekhandel Gianotten, 1999.

- 
- |   |  |
|---|--|
| Rousseau, J.J.  | Het maatschappelijk verdrag, vertaald door S. van den Braak en G. van Roermund, Amsterdam, Meppel, Boom, 1997.   |
| Richman, P.B.   | Taxation of Foreign Investment Income, Baltimore. Johns Hopkins Press, 1973.   |
| Sillevis, L.W., Kempen, M.L.M. van, Vries, N.H. de en Westen, G.W.B. van (red.) | Cursus belastingrecht. Inkomstenbelasting, Deventer, Kluwer, losbladig.  |
| Skaar, A.A.   | Permanent establishment. Erosion of a tax treaty principle, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.   |
| Slagter, W.J.   | Rechtvaardigheid en doelmatigheid. Enige beschouwingen over het compromiskarakter van het recht, Deventer-Antwerpen, N.V. Uitgevers-maatschappij AE. E. Kluwer, 1961.                              |
| Stein, P.A. en Rueb, A.S.   | Compendium van het burgerlijk procesrecht, Deventer, Kluwer, 2005.   |
| Stimson, E.   | Jurisdiction & Power to Tax 1933, zoals geciteerd in: R.J.S. Martha, The jurisdiction to tax in international law. Theory and practice of legislative fiscal jurisdiction, Deventer, Kluwer, 1989. |
| Strikwerda, L.  | Inleiding tot het Nederlandse internationaal privaatrecht, Deventer, Kluwer, 2005.   |
| Swinkels, J.J.P.  | De belastingplichtige en de Europese BTW, Den Haag, Koninklijke Vermande, 2001.  |
| Terra, B.J.M.   | Sales Taxation. The Case of Value Added Tax in the European Community, Deventer-Boston, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1988.  |
| Terra, B.J.M.   | De plaats van de prestatie. BTW in de Europese Unie, Deventer, Kluwer, 1989.   |
| Terra, B.J.M.   | De fiscale eenheid vanuit Europees perspectief, in: De ware koningin der belastingen, Deventer, Uitgeverij FED, 1990.  |

- |   |   |
|---|---|
| Terra & Kajus                             | A guide to the European VAT Directives, IBFD.   |
| Terra, B.J.M. en Wattel, P.J.             | European Tax Law, Deventer, Kluwer, 2008.   |
| Tuk, C.P.                                 | Wet op de Omzetbelasting 1954, Zwolle, N.V. Uitgevers-maatschappij W.E.J. Tjeenk Willink, 1955.   |
| Tuk, C.P.                                 | Wetgeving op de omzetbelasting, Deventer-Antwerpen, Kluwer, 1959.   |
| Tuk, C.P.                                 | Wet op de Omzetbelasting 1968, Deventer, Kluwer, 1979.  |
| Vereniging voor belastingwetenschap       | Europese BTW-heffing. Rapport van de Commissie ter bestudering van de BTW-heffing ten aanzien van grensoverschrijdende goederenbewegingen binnen de EU, Geschriften van de Vereniging van Belastingwetenschap, nr. 202, Deventer, Kluwer, 1996.                             |
| Vereniging voor belastingwetenschap       | Veranderde aangrijpingspunten voor de belastingheffing, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 213, Deventer, Kluwer, 2000.  |
| Vereniging voor Belastingwetenschap       | Samenwerkingsverbanden in de omzetbelasting, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 214, Deventer, Kluwer, 2001.   |
| Vermeend, W.A., Kogels, H.A. en Mees, H., | Compendium Europees belastingrecht, Deventer, Kluwer 2002.  |
| Vlaardingerbroek, P. e.a.,                | Het hedendaagse personen- en familierecht, Deventer, Kluwer, 2008.  |
| Vlas, P.                                  | Rechtspersonen, Deventer, Kluwer, 2002.   |
| Vogel, K.                                 | Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice, London-The Hague-Boston, Kluwer Law International, 1997. |
| Vyncke, K.                                | Btw-eenheid, Kluwer, 2009.  |
| Weber, D.M.                               | Belastingontwijking en de EG-Verdragsvrijheden Deventer, Kluwer, 2003.  |

- 
- Wortmann, S.F.M. en  
Duijvendijk-Brand J. van  
Zadelhoff, B.G. van
- Compendium van het personen- en familie-  
recht, Deventer, Kluwer, 2005.
- Onroerende goederen en belasting over de  
toegevoegde waarde, Deventer, Uitgeverij  
FED, 1992.
- Artikelen**
- Amand, C. VAT Grouping, FCE Bank and Force of  
Attraction – The Internal Market is Leaking,  
International VAT Monitor July/August 2007,  
blz. 240.
- Amand, C. Cross Border Entities and EU VAT: A Contra-  
dictory Concept?, International VAT Monitor  
January/February 2010, blz. 20 e.v.
- Ariëns, E.A. De incorporatie-theorie en de toepassing van  
Titel 8, Boek 2, BW, TVVS 1995, nr. 10.
- Beale, J.H. The jurisdiction of a sovereign state, Harvard  
Law Review januari 1923, blz. 241.
- Bijl, D.B. Achtste EG-richtlijn inzake omzetbelasting:  
teruggaaf van omzetbelasting aan buiten-  
landse ondernemers, WFR 1980, blz. 223 e.v.
- Bijl, D.B. Aantekening bij Besluit van de Staatssecreta-  
ris van Financiën van 1 augustus 1994,  
nr. VB94/2254, FED 1994/574.
- Bomer, A.H. Is de vaste inrichting in de BTW fiscaal  
rationeel?, BTW-bulletin 2003, nr. 12,  
blz. 5 e.v.
- Bomer, A.H. en Kesteren,  
H.W.M. van Concernproblematiek: belastbaarheid van  
kostendoorberekeningen, WFR 2001,  
blz. 959 e.v.
- Blom, L.L.C. Btw en de dga: komt het antwoord uit  
Luxemburg?, WFR 2008, blz. 255 e.v.
- Braun, K.M. Fiscale eenheid over de grens en vaste  
inrichting (III), Btw-bulletin 2002, nr. 11,  
blz. 10.



- |   |  |
|---|--|
| Brunschoot, F.W.G.M. van  | De wet van de fiscale jungle, WFR 1995, blz. 141.  |
| Can, H.,  | Swiss VAT Treatment of Cross-Border Services between a Company's Head Office and its Fixed Establishment', International VAT Monitor November/December 2006, blz. 424 e.v.                     |
| Corput, W. van der  | Transactions between Main Offices and their Fixed Establishments, International VAT Monitor November/December 2004, blz. 414 e.v.  |
| Denie, A.H.R.M.   | Minder muziek bij het jubileum van de BTW?, WFR 1994, blz. 27 e.v.   |
| Doesum, A.J. van,<br>Kesteren,<br>H.W.M. van, Norden, G.J.<br>van en Reiniers, I.H.T. | De nieuwe regels voor de plaats van dienst in de btw, WFR 2008, blz. 279 e.v.  |
| Doesum, A.J. van en<br>Norden, G.J. van   | De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (1), WFR 2006, blz. 823 e.v.   |
| Doesum, A.J. van en<br>Norden, G.J. van   | De territoriale begrenzing van de fiscale eenheid BTW (2), WFR 2006, blz. 853 e.v.   |
| Doesum, A.J. van en<br>Norden, G.J. van   | De grondslagen en toepassingsmodaliteiten van de fiscale eenheid btw. Beschouwing naar aanleiding van de Mededeling van de Europese Commissie over de btw-groepoptie, WFR 2009, blz. 1572 e.v. |
| Elsen, E.H. van den   | Buitenlandse dochteronderneming als vaste inrichting, BTW-bulletin 1997, nr. 7/8, blz. 1 e.v.  |
| Fernandez, P., Heij, G.,<br>en Pope, J.   | Tax policy and electronic commerce, IBFD-bulletin 2002, blz. 33.   |
| Finkensieper, J.M.F.  | Noot bij HR 17 februari 1999, nr. 33 394, BNB 1999/133.  |
| Hiltén, M.E. van  | De vaste inrichting in de BTW, Europees BTW-nieuws 1993, nr. 9, blz. 11.   |
| Hiltén, M.E. van  | Noot bij HR 8 september 1993, nr. 28 849, FED 1993/785.  |

---

Hiltén, M.E. van	Vaste inrichting en BTW: (on)zelfstandig en niet onafhankelijk, WFR 1997, blz. 1369 e.v.
Hiltén, M.E. van	Noot bij HR 14 juni 2002, nr. 35 976, BNB 2002/287.
Hiltén, M.E. van	Noot bij HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, BNB 2006/184.
Hulsebos, K.Y. en Soltysik, M.W.C.	De afnemer van de prestatie to be continued..., Btw Brief 2003, nr. 12, blz. 11.
Joore-van Zanten, A.T.M.	BTW-positie van hoofdvestiging en vaste inrichting, BTW-Nieuws 2002, nr. 10, blz. 9.
Kastelein, W.D. en Merckx, M.M.W.D.	Btw-pakket deel 2, Nieuwe hoofdregels en verleggingsregeling, Btw-bulletin 2008, nr. 9, blz. 5 e.v.
Kaufman, N.H.	Fairness and the taxation of international income, Law and Policy in International Business, Winter 1998.
Kesteren, H.W.M. van	De BTW-regelgeving bij internationale dienstverlening. Rechtsvragen bij BTW-regels inzake voorkoming dubbele belasting en vermijding van niet-heffing, BTW-bulletin 1996, nr. 4, blz. 8.
Kesteren, H.W.M. van	De personenvennootschap en BTW, TFO 2005, blz. 1 e.v.
Kesteren, H.W.M. van	Hoe zelfstandig is de vaste inrichting?, NTFR 2005/1540, blz. 1.
Kesteren, H.W.M. van	Directe en algemene kosten in de btw, WFR 2008, blz. 318 e.v.
Kesteren, H.W.M. van en Merckx, M.M.W.D.	De zaak Investrand en de grenzen van de belastingplicht, WFR 2007, blz. 902 e.v.
Kok, Q.W.J.C.H.	De grensoverschrijdende fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting, WFR 2008, blz. 795 e.v.
Kogels, H.A.	BTW zonder grenzen (II), MBB 1988, blz. 9 e.v.
Lamers, J.J.M.	De parabel van Cheops, WFR 2004, blz. 1833 e.v.
Lamers, J.J.M. en Merckx, M.M.W.D.	Btw, een kosten-batenanalyse, WFR 2010, blz. 907 e.v.

- |                          |  |
|--------------------------|--|
| Lavagnilio, M.           | Concepts of Permanent and Fixed Establishment under Italian Law – The Philip Morris Case, International VAT Monitor November/December 2002, blz. 470 e.v.                |
| Lynden, A.J.H. Baron van | Schadeherstel en omzetbelasting, WFR 1993, blz. 622 e.v.   |
| Massin, I. en Vyncke, K. | EC Communication on VAT Grouping: An Attempt to Harmonize or to Restrict the Use of Group Registration?, International VAT Monitor November/December 2009, blz. 454 e.v. |
| Merkx, M.M.W.D.          | Aftrek voorbelasting bij woonwerkpand in gemeenschappelijke eigendom, Btw-bulletin 2005, nr. 6, blz. 7 e.v.  |
| Merkx, M.M.W.D.          | De vaste inrichting in de Europese btw, WFR 2006, blz. 920 e.v.  |
| Merkx, M.M.W.D.          | BTW-ondernemerschap: begrensd of grenzeloos?, Btw-bulletin 2006, nr. 4, blz. 9 e.v.  |
| Merkx, M.M.W.D.          | Enkele beschouwingen over de toepassing van de nieuwe hoofdregel voor de plaats van dienst voor belastingplichtigen, TFO 2009, blz. 126 e.v.                             |
| Nathoeni, S.I.           | De wondere wereld van de fiscale eenheid, Btw-bulletin 2006, nr. 4, blz. 1 e.v.  |
| Nieuwenhuizen, W.A.P.    | BTW: Leuker kunnen we het niet maken, ingewikkelder wel, NTFR 2001/1545.   |
| Norden, G.J. van         | Fiscale eenheid voor de BTW uitgebreid. Beschouwing naar aanleiding van HR 14 juni 2002, nr. 35976, WFR 2002, blz. 1541 e.v.   |
| Norden, G.J. van         | Aftrek van BTW op verhuiskosten, Btw Brief 2004, nr. 12, blz. 12 e.v.  |
| Norden, G.J. van         | De Personenvennootschap ten opzichte van enige andere samenwerkingsvormen in de BTW, TFO 2005, blz. 30 e.v.  |
| Paardt, R.N.G. van der   | Optie voor belaste verhuur: van ondernemerschap tot fraus legis, MBB 1994, blz. 243.   |
| Paardt, R.N.G. van der   | Noot bij HR 17 februari 1999, nr. 33394, FED 1999/208.   |

---

Paardt, R.N.G. van der	Noot bij HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06, BNB 2008/52.
Ploeger, L.F.	Het verbruik in de omzetbelasting (I), WFR 1972, blz. 972.
Ploeger, L.F.	Noot bij HR 16 mei 1984, nr. 22 246, BNB 1984/212.
Quershi, A.H.	The freedom of a state to legislate in fiscal matters under general international law, IBDF Bulletin 1987.
Rammeloo, S.F.G.	Vrij verkeer van rechtspersonen in 'Europa' na Hof van Justitie EG Centros. Nieuwe prejudiciële procedures: IPR-zetellers verenigbaar met EG-Verdrag?, NiPR 2000/3, blz. 273 e.v.
Redactie vakstudienieuws	Commentaar bij HvJ 8 maart 1998, zaak 165/86, VN 1988, blz. 1088 (Leesportefeuille Intiem).
Redactie Vakstudienieuws	Commentaar bij Rechtbank Den Haag 22 juli 2009, nr. AWB 6/7867 OB tot en met AWB 6/7874 OB, AWB 96/7876 OB, AWB 06/7878 OB, AWB 06/7879 OB, AWB 06/7881 OB, AWB 06/7882 OB en AWB 06/7884 OB, VN 2010/3.23.
Reugebrink, J.	Het genot van een prestatie, WFR 1961, blz. 47.
Russo, R. en Zanotti, E.	VAT Personality of Fixed Establishments, International VAT Monitor July/August 2004, blz. 241.
Sanders, J.T.	Weer een BTW-probleem (opgelost?): Tanken over de grens, Btw Brief 2003, nr. 6/7, blz. 10 e.v.
Schanz, G.,	Zur Frage der Steuerpflicht, Zeitschrift für das gesamte Finanzwesen, 1892.
Scholten, J.P.	Diensten tussen hoofdhuis en vaste inrichting, BTW-bulletin 2005, nr. 1, blz. 12.
Schrauwen, M.	De vaste inrichting a contrario btw-belast, Btw Brief 2006, nr. 4, blz. 8.

- Schrauwen, M.C. en Mierop, R. De afnemer van de prestatie: het pure genot voorbij, BTW-bulletin 2004, nr. 2, blz. 1 e.v.
- Soltysik, M. Wie is de afnemer van de verhuisdiensten?, BTW-bulletin 2004, nr. 2, blz. 6 e.v.
- Swinkels, J.J.P. Fixed Establishments and VAT-Saving Schemes, International VAT Monitor November/December 2006, blz. 418.
- Van Ooijen Noot bij TC 29 januari 1963, nr. 9118O, BNB 1963/89.
- Vermeulen, R.M. (Non)discriminatie bij de fiscale eenheid in de omzetbelasting, FED 1991/624 e.v.
- Vervaet, F.L.J. De vaste inrichting – vangnet voor BTW-heffing?, Btw Brief 1997, nr. 6/7, blz. 6 e.v.
- Vervloed, J. Herstellen van schade, Btw Brief 1992, nr. 4, blz. 14 e.v.
- Vlas, P. en Zilinsky, M. Ontwikkelingen IPR: rechtsmacht volgens de EEX-Verordening, WPNR 2007/6707.
- Vogel, K. Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part II), Intertax 10, 1988, blz. 310 e.v.
- Vrouwenvelder, E.M. De afnemer van de prestatie, Btw Brief 1999, nr. 10, blz. 6 e.v.
- Vyncke, K. VAT Grouping in the European Union: Purposes, Possibilities and Limitations, International VAT Monitor July/August 2007, blz. 256.
- Wang, M. Tax jurisdiction in electronic commerce from the perspective of public international law – a particular examination on income tax, Intertax, november 2006, blz. 530 e.v.
- Zadelhoff, B.G. van Van Laurel & Hardy en twee hondjes, ofwel zelfstandigheid in de BTW, WFR 1992, blz. 798.

## JURISPRUDENTIELIJST

### ***Europese jurisprudentie***

#### *Hof van Justitie*

##### **1974**

HvJ 3 december 1974, zaak 33/74, *Jur.* 1974, blz. 1299 (Van Binsbergen)

HvJ 12 december 1974, zaak 36/74, *Jur.* 1974, blz. 1405 (Walrave/Koch)

##### **1975**

HvJ 16 december 1975, gevoegde zaken 40 tot 48, 50, 54 tot 56, 111, 113 en 114/73, *Jur.* 1975, blz. 1663 (Coöperatieve vereniging “Suiker Unie” UA e.a.)

##### **1976**

HvJ 14 juli 1976, zaak 13/76, *Jur.* 1976, blz. 1333 (Dona/Mantero)

HvJ 6 oktober 1976, zaak 14/76, *Jur.* 1976, blz. 1497 (De Bloos/Boyer)

##### **1978**

HvJ 22 november 1978, zaak 33/78, *Jur.* 1978, blz. 2183 (Somafer/Saar-Ferngas)

##### **1979**

HvJ 12 juni 1979, zaak 126/78, *BNB* 1980/2 (Nederlandse Spoorwegen)

##### **1981**

HvJ 18 maart 1981, zaak 139/80, *Jur.* 1981, blz. 819 (Blanckaert & Wilems/Luise Trost)

##### **1982**

HvJ 19 januari 1982, zaak 8/81, *Jur.* 1982, blz. 53 (Becker)

HvJ 9 februari 1982, zaak 270/80, *Jur.* 1982, blz. 329 (Polydor)

HvJ 23 maart 1982, zaak 53/81, *Jur.* 1982, blz. 1035 (Levin)

HvJ 1 april 1982, zaak 89/81, *BNB* 1982/311 (Hong-Kong Trade)

HvJ 5 mei 1982, zaak 15/81, *BNB* 1982/225 (Gaston Schul)

HvJ 6 oktober 1982, zaak 283/81, *Jur.* 1982, blz. 3415 (CILFIT)

HvJ 10 november 1982, zaak 261/81, *Jur.* 1982, blz. 3961 (Walter RAU Lebensmittelwerke/De Smedt PVBA)

#### **1984**

HvJ 31 januari 1984, zaak 286/82 en 26/83, *Jur.* 1984, blz. 377 (Luisi en Carbone)

HvJ 22 februari 1984, zaak 70/83, *Jur.* 1984, blz. 1075 (Gerda Kloppenburg)

#### **1985**

HvJ 14 februari 1985, zaak 268/83, *Jur.* 1985, blz. 655 (Rompelmann)

HvJ 4 juli 1985, zaak 168/84, *Jur.* 1985, blz. 2251 (Berkholz)

#### **1986**

HvJ 23 januari 1986, zaak 283/84, *Jur.* 1986, blz. 231 (Trans Tirreno Express)

HvJ 28 januari 1986, zaak 270/83, *FED* 1990/3 (Commissie/Frankrijk, "Avoir Fiscal")

HvJ 8 juli 1986, zaak 75/83, *Jur.* 1986, blz. 2219 (Kerrutt)

HvJ 4 december 1986, zaak 205/84, *Jur.* 1986, blz. 3755 (Commissie/Duitsland)

#### **1987**

HvJ 26 maart 1987, zaak 235/85, *Jur.* 1987, blz. 1471 (Commissie/Nederland)

HvJ 1 oktober 1987, zaak 311/85, *Jur.* 1987, blz. 3801 (Vereniging van Vlaamse Reisbureaus)

HvJ 9 december 1987, zaak 218/86, *Jur.* 1987, blz. 4905 (Sar Schotte/Parfums Rothschild)

#### **1988**

HvJ 8 maart 1988, zaak 102/86, *Jur.* 1988, blz. 1464 (Apple and Pear Development Council)

HvJ 8 maart 1988, zaak 165/86, *VN* 1988, blz. 1088 (Leesportefeuille Intiem CV tegen Staatssecretaris van Financiën)

HvJ 12 juli 1988, zaak 138/86 en 139/86, *Jur.* 1988, blz. 3937 (gevoegde zaken Direct Cosmetics en Loughtons Photographs)

HvJ 27 september 1988, zaak 81/87, *Jur.* 1988, blz. 5483 (Daily Mail)

HvJ 27 september 1988, zaak 263/86, *Jur.* 1988, blz. 5365 (Humbel)

HvJ 5 oktober 1988, zaak 196/87, *Jur.* 1988, blz. 6159 (Steymann)

#### **1989**

HvJ 13 juli 1989, zaak 93/88 en 94/88, *Jur.* 1989, blz. 2671 (gevoegde zaken Wisselink en Co en Abemij, Hart Nibbrig, Greeve e.a.)

#### **1990**

HvJ 8 februari 1990, zaak C-320/88, *BNB* 1990/271 (SAFE)

HvJ 7 maart 1990, zaak 69/88, *VN* 1990, blz. 934 (Krantz)

HvJ 13 november 1990, zaak C-106/89, *Jur.* 1990, blz. I-4135 (Marleasing)

HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, *BNB* 1991/352 (Van Tiem)

#### 1991

HvJ 26 februari 1991, zaak C-154/89, *Jur.* 1991, blz. I-659 (Commissie/Frankrijk)  
HvJ 23 april 1991, zaak C-297/89, *Jur.* 1991, blz. I-1943 (Ryborg)  
HvJ 20 juni 1991, zaak C-60/90, *VN* 1991, blz. 2140 (Polysar)  
HvJ 25 juli 1991, zaak C-221/89, *Jur.* 1991, blz. I-3905 (Factortame II)  
HvJ 25 juli 1991, zaak C-353/89, *Jur.* 1991, blz. I-4069 (Commissie/Nederland)  
HvJ 25 juli 1991, zaak C-202/90, *VN* 1991, blz. 2162 (Ayuntamiento de Sevilla/ Spaanse ontvangers)  
HvJ 19 november 1991, zaak C-6/90 en C-9/90, *Jur.* 1991, blz. I-5357 (Francovich)

#### 1992

HvJ 28 januari 1992, zaak C-204/90, *Jur.* 1992, blz. I-249 (Bachmann)  
HvJ 7 juli 1992, zaak C-369/90, *Jur.* 1992, blz. I-4239 (Micheletti)

#### 1993

HvJ 13 juli 1993, zaak C-330/91, *BNB* 1995/333 (Commerzbank)  
HvJ 12 oktober 1993, zaak C-37/92, *Jur.* 1993, blz. I-4947 (Vanacker en Lesage)  
HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/91, *BNB* 1994/95 (Muy's en de Winter's bouw- en aannemingsbedrijf)  
HvJ 16 december 1993, zaak C-334/92, *Jur.* 1993, blz. I-6911 (Wagner Miret)

#### 1994

HvJ 3 maart 1994, zaak C-16/93, *BNB* 1994/271 (Tolsma)  
HvJ 24 maart 1994, zaak C-275/92, *Jur.* 1994, blz. I-1039 (Schindler)  
HvJ 12 april 1994, zaak C-1/93, *BNB* 1995/58 (Halliburton)

#### 1995

HvJ 6 april 1995, zaak C-4/94, *VN* 1995, blz. 3030 (BLP)  
HvJ 6 april 1995, zaak C-439/93, *Jur.* 1995, blz. I-961 (Lloyd's Register of Shipping/Societe Campenon Bernard)  
HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94, *BNB* 1995/319 (Wielockx)  
HvJ 24 oktober 1995, zaak C-266/93, *Jur.* 1995, blz. I-3477 (Volkswagen en VAG Leasing)  
HvJ 30 november 1995, zaak C-55/95, *FED* 1997/175 (Gebhard)

#### 1996

HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, *VN* 1996, blz. 1396 (Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO))  
HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, *VN* 1996, blz. 2120 (Faaborg-Gelting Linien)  
HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94, *BNB* 1996/350 (Asscher)  
HvJ 26 september 1996, zaak C-302/93, *BNB* 1997/95 (Debouche)  
HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, *VN* 1997, blz. 1225 (Dudda)  
HvJ 7 november 1996, zaak C-77/95, *Jur.* 1996, blz. I-5689 (Züchner)



### 1997

HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS)  
HvJ 11 maart 1997, zaak C-13/95, *Jur.* 1997, blz. I-1259 (Süzen)  
HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/95, VN 1997, blz. 2606 (SDC)  
HvJ 26 juni 1997, gevoegde zaken C-370/95, C-371/95 en C-372/95 *Jur.* 1997 blz. I-3721 (Careda, Femara en Facomare)  
HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, VN 1997, blz. 2933 (ARO Lease)  
HvJ 18 september 1997, zaak C-384/95, VN 1998/5.17 (Landboden Agrardienste)  
HvJ 6 november 1997, zaak C-116/96, VN 1998/4.13 (Reisebüro Binder)

### 1998

HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95, VN 1998/29.14 (Ghent Coal Terminal)  
HvJ 7 mei 1998, zaak C-390/96, VN 1998/57.19 (Leaseplan Luxemburg)  
HvJ 16 juli 1998, zaak C-264/96, *BNB* 1998/410 (ICI)  
HvJ 16 juli 1998, zaak C-355/96, *Jur.* 1998, blz. I-4799 (Silhouette)  
HvJ 3 december 1998, zaak C-381/97, VN 1999/14.25 (Belgocodex)  
HvJ 10 december 1998, zaak C-173/96 en C-247/96, *Jur.* 1998, blz. I-8237 (gevoegde zaken Hidalgo en Ziemann)

### 1999

HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, *BNB* 1999/224 (CPP)  
HvJ 29 april 1999, zaak C-311/97, VN 1999/37.30 (Royal Bank of Scotland)  
HvJ 7 september 1999, zaak C-216/97, *BNB* 1999/395 (Gregg & Gregg)  
HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97, *BNB* 2000/75 (Compagnie de Saint-Gobain)

### 2000

HvJ 27 januari 2000, zaak C-23/98, *BNB* 2000/297 (Heerma)  
HvJ 11 april 2000, zaak C-51/96 en C-191/97, *Jur.* 2000, blz. I-2549 (Deliège)  
HvJ 13 april 2000, zaak C-251/98, *Jur.* 2000, blz. I-2787 (Baars)  
HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98, *BNB* 2001/118 (Midland Bank)  
HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, VN 2000/43.17 (Breitsohl)  
HvJ 8 juni 2000, zaak C-396/98, VN 2000/44.21 (Schlosstrasse)  
HvJ 13 juli 2000, zaak C-36/99, *NTFR* 2000/1069 (Idéal Toerisme)  
HvJ 13 juli 2000, zaak C-136/99, VN 2000/50.22 (Monte Dei Paschi Di Sienna)  
HvJ 19 september 2000, zaak C-454/98, *BNB* 2002/167 (Schmeink & Strobel)  
HvJ 14 november 2000, zaak C-142/99, *FED* 2001/179 (Floridienne/Berginvest)  
HvJ 14 december 2000, zaak C-141/99, VN 2001/7.38 (AMID)

### 2001

HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99, VN 2001/11.21 (Stockholm Lindöpark)  
HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, VN 2001/15.26 (Abbey National)  
HvJ 3 mei 2001, zaak C-481/98, VN 2001/42.18 (Commissie/Frankrijk)  
HvJ 12 juli 2001, zaak C-262/99, *Jur.* 2001, blz. I-5547 (Louloukadis)

Hvj 12 juli 2001, zaak C-102/00, *BNB* 2002/182 (Welthgrove)  
Hvj 27 september 2001, zaak C-16/00, *VN* 2001/55.7 (Cibo Participations)  
Hvj 4 oktober 2001, zaak C-326/99, *VN* 2001/56.25 (Goed Wonen I)  
Hvj 9 oktober 2001, zaak C-108/99, *VN* 2001/58.20 (Cantor Fitzgerald)  
Hvj 8 november 2001, zaak C-338/98, *BNB* 2002/149 (Commissie/Nederland)  
Hvj 20 november 2001, zaak C-268/99, *Jur.* 2001, blz. I-8615 (Jany)  
Hvj EG 13 december 2001, zaak C-324/99, *Jur.* 2001, blz. I-9897 (DaimlerChrysler)  
Hvj 13 december 2001, zaak C-235/00, *VN* 2002/5.26 (CSC Financial Services)

### 2003

Hvj 6 februari 2003, zaak C-185/01, *BNB* 2003/171 (Auto Lease Holland)  
Hvj 13 februari 2003, zaak C-131/01, zaak C-131/01, *Jur.* 2003, blz. I-1659 (Commissie/Italië)  
Hvj 11 december 2003, zaak C-215/01, *Jur.* 2003, blz. I-14847 (Schnitzer)  
Hvj EU 11 december 2003, zaak C-322/01, *Jur.* 2003, blz. I-4887 (Deutscher Apothekerverband eV, 0800 DocMorris NV en Jacques Waterval)

### 2004

Hvj 1 april 2004, zaak C-320/02, *VN* 2004/20.19 (Stenholmen)  
Hvj 29 april 2004, zaak C-17/01, *VN* 2004/24.16 (Sudholz)  
Hvj 29 april 2004, zaak C-77/01, *BNB* 2004/285 (EDM)  
Hvj 29 april 2004, zaak C-487/01 en C-7/02, *BNB* 2004/260 (gevoegde zaken gemeente Leusden en Holin groep)  
Hvj 29 april 2004, zaak C-171/02, *Jur.* 2004, blz. I-5645 (Commissie/Portugal)

### 2005

Hvj 3 maart 2005, zaak C-32/03, *FED* 2005/72 (I/S Fini H)  
Hvj 3 maart 2005, zaak C-472/03, *BNB* 2006/124 (Arthur Andersen)  
Hvj 10 maart 2005, zaak C-33/03, *VN* 2005/17.11 (Commissie/Verenigd Koninkrijk)  
Hvj 21 april 2005, zaak C-25/03, *BNB* 2005/229 (HE)  
Hvj 26 april 2005, zaak C-376/02, *VN* 2005/23.16 (Goed Wonen II)  
Hvj 12 mei 2005, zaak C-452/03, *VN* 2005/32.26 (RAL Channel Islands)  
Hvj 26 mei 2005, zaak C-465/03, *BNB* 2005/313 (Kretztechnik)  
Hvj 27 oktober 2005, zaak C-41/04, *BNB* 2006/115 (Levob)

### 2006

Hvj 21 februari 2006, zaak C-255/02, *BNB* 2006/170 (Halifax)  
Hvj 23 maart 2006, zaak C-210/04, *VN* 2006/18.25 (FCE Bank)  
Hvj 27 april 2006, zaak C-443/04 en C-444/04 (gevoegde zaken Solleveld en Van den Hout-Van Eijnsbergen), *VN* 2006/45.15  
Hvj 4 mei 2006, zaak C-169/04, *VN* 2006/45.15 (Abbey National II)  
Hvj 7 september 2006, zaak C-470/04, *BNB* 2007/22 (zaak N)  
Hvj 7 september 2006, zaak C-166/05, *VN* 2006/47.14 (Heger)

HvJ 14 september 2006, zaak C-181/04 tot en met C-183/04, VN 2006/49.19 (Elmeka)

HvJ 7 december 2006, zaak C-240/05, VN 2007/2.17 (Eurodental)

## **2007**

HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05, VN 2007/12.19 (Investrand)

HvJ 17 april 2007, zaak C-470/03, *Jur.* 2007, blz. I-2749 (A.G.M.-Cos.MET)

HvJ 19 april 2007, zaak C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg)

HvJ 26 april 2007, zaak C-392/05, VN 2007/22.18 (Alevizos)

HvJ 21 juni 2007, zaak C-453/05, VN 2007/31.23 (Volker Ludwig)

HvJ 28 juni 2007, zaak C-363/05, VN 2007/36.25 (JP Morgan Flemming Claverhouse Investment)

HvJ 7 juli 2007, zaak C-156/04, VN 2007/31.29 (Commissie/Griekenland)

HvJ 18 juli 2007, zaak C-231/05, VN 2007/57.13 (Oy AA)

HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04, VN 2007/47.19 (Teleos)

HvJ 18 oktober 2007, zaak C-335/06, *BNB* 2008/52 (van der Steen)

HvJ 6 december 2007, zaak C-401/06, *NTFR* 2007/2259 (Commissie/Duitsland)

## **2008**

HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, VN 2008/14.20 (Securenta)

HvJ 21 mei 2008, zaak C-456/07, *Jur.* 2008, blz. I-79 (Mihal)

HvJ 22 mei 2008, zaak C-162/07, VN 2008/25.20 (Ampliscientifica en Amplifin)

HvJ EG 12 juni 2008, zaak C-462/05, VN 2008/29.20 (Commissie/Portugal)

## **2009**

HvJ 12 februari 2009, zaak C-138/07, VN 2009/11.14 (Cobelfret)

HvJ 12 februari 2009, zaak C-515/07, *BNB* 2009/202 (VNLTO)

HvJ 19 februari 2009, zaak C-1/08, VN 2009/11.19 (Athesia Druck)

HvJ 12 maart 2009, zaak C-566/07, VN 2009/31.14 (Stadeco)

HvJ 4 juni 2009, zaak C-102/08, VN 2009/38.13 (SALIX)

HvJ 17 september 2009, zaak C-182/02, VN 2009/47.20 (Glaxo Wellcome)

HvJ 29 oktober 2009, zaak C-29/08, VN 2009/56.13 (SKF)

HvJ 12 november 2009, zaak C-154/08 (Commissie/Spanje), te raadplegen via [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu)

## **2010**

HvJ 25 februari 2010, zaak C-337/08, *BNB* 2010/166 (X Holding)

HvJ 26 oktober 2010, zaak C-97/09, VN 2010/58.20 (Schmelz)

*Conclusies Advocaten-generaal Hof van Justitie*

**1993**

Conclusie van Advocaat-generaal Jacobs van 3 maart 1993, in HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/91, *BNB* 1994/95 (Muy's en de Winter's bouw- en aannemingsbedrijf)

**1996**

Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly van 12 december 1996, in HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, *Jur.* 1997, blz. I-4383 (ARO Lease)

**1997**

Conclusie van Advocaat-generaal La Pergola van 16 januari 1997, in HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, *Jur.* 1997, blz. I-1005 (DFDS)

Conclusie van Advocaat-generaal Fennelly van 18 december 1997 in HvJ 7 mei 1998, zaak C-390/96, *Jur.* 1998, blz. I-2553 (Leaseplan Luxemburg)

**1999**

Conclusie van Advocaat-generaal Cosmas van 20 mei 1999, in HvJ 27 januari 2001, zaak C-23/98, *BNB* 2000/297 (Heerma)

**2005**

Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro, in HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, *BNB* 2006/124 (Arthur Andersen)

Conclusie van Advocaat-generaal Poaires Maduro van 27 januari 2005, in HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, *Jur.* 2005, blz. I-3947 (RAL (Channel Islands))

***Nederlandse jurisprudentie***

*Hoge Raad*

**1880**

HR 19 januari 1880, *W* 4475

**1914**

HR 13 maart 1914, *NJ* 1914, 627

**1918**

HR 4 mei 1917, *NJ* 1917, 706

**1924**

HR 28 mei 1924, *NJ* 1924, 842

**1937**

HR 1 november 1937, *NJ* 1937, 1097

**1954**

HR 13 oktober 1954, nr. 11 908, *BNB* 1954/336

**1955**

HR 15 juni 1955, nr. 12 369, *BNB* 1955/277

**1956**

HR 7 maart 1956, nr. 12 661, *BNB* 1956/123

**1957**

HR 13 maart 1957, nr. 13 096, *BNB* 1957/144

**1960**

HR 1 juni 1960, nr. 14 282, *BNB* 1960/186

**1969**

HR 4 juni 1969, nr. 16 137, *BNB* 1969/213

**1971**

HR 13 januari 1971, nr. 16 445, *BNB* 1971/43

**1974**

HR 13 maart 1974, nr. 17 273, *BNB* 1975/28

HR 3 april 1974, nr. 17 259, *BNB* 1974/172

**1975**

HR 22 januari 1975, nr. 17 537, *BNB* 1975/66

**1976**

HR 9 juni 1976, nr. 17 273, *BNB* 1975/28

HR 9 juni 1976, nr. 17 851, *BNB* 1976/186

**1978**

HR 6 september 1978, nr. 18 537, *BNB* 1978/257

HR 17 november 1978, nr. 11 375, *NJ* 1979, 149

**1979**

HR 14 maart 1979, nr. 19 112, *BNB* 1979/116

**1980**

HR 24 september 1980, nr. 20 060, *BNB* 1980/303

**1985**

HR 21 augustus 1985, nr. 22 930, *BNB* 1985/302

**1987**

HR 1 juli 1987, nr. 23 877, *BNB* 1987/306

**1988**

HR 20 april 1988, nr. 24 189, *BNB* 1988/176

HR 27 april 1988, nr. 24 252, *BNB* 1988/181

HR 15 juni 1988, nr. 24 881, *BNB* 1988/258

**1989**

HR 1 februari 1989, nr. 24 983, *BNB* 1989/142

HR 22 februari 1989, nr. 25068, *BNB* 1989/112

**1990**

HR 23 mei 1990, nr. 26 339, *BNB* 1990/202

**1991**

HR 27 maart 1991, nr. 26 409, *BNB* 1991/204

**1992**

HR 11 maart 1992, nr. 27 739, *BNB* 1992/173

HR 9 september 1992, nr. 27 444, *BNB* 1992/368

HR 23 september 1992, nr. 27 293, *BNB* 1993/193

**1993**

HR 25 augustus 1993, nr. 28 893, *BNB* 1993/339

HR 15 december 1993, nr. 29 296, *FED* 1994/72

**1994**

HR 27 april 1994, nr. 28 500, *BNB* 1994/208

HR 21 september 1994, nr. 29 792, *BNB* 1995/2

HR 2 november 1994, nr. 29 128, *FED* 1995/44

**1995**

HR 29 maart 1995, nr. 30 315, *BNB* 1995/155

HR 29 november 1995, nr. 30 925, *BNB* 1996/54

**1996**

HR 7 mei 1996, nr. 31 394, *BNB* 1997/222

HR 2 oktober 1996, nr. 31 558, *VN* 1996, blz. 4199

**1997**

HR 20 augustus 1997, nr. 32 454, *BNB* 1998/49

HR 3 september 1997, nr. 32 570, *VN* 1999/28.20

HR 17 december 1997, nr. 32 593, *VN* 1998/2.34

**1998**

HR 25 maart 1998, nr. 33 096, *VN* 1998/19.20  
HR 26 augustus 1998, nr. 33 595, *BNB* 1999/302  
HR 16 december 1998, nr. 33 987, *BNB* 1999/105

**1999**

HR 17 februari 1999, nr. 33 394, *BNB* 1999/133  
HR 24 augustus 1999, nr. 34 514, *BNB* 1999/439

**2000**

HR 5 januari 2000, nr. 32 957, *BNB* 2000/130

**2001**

HR 3 januari 2001, nr. 35 907, *BNB* 2001/91  
HR 14 maart 2001, nr. 36 257, *BNB* 2001/213  
HR 21 december 2001, nr. R01/067HR, *NJ* 2002, 282

**2002**

HR 26 april 2002, nr. 35 755, *BNB* 2002/275  
HR 14 juni 2002, nr. 35 976, *BNB* 2002/287

**2003**

HR 17 januari 2003, nr. 37 815, *BNB* 2003/108  
HR 3 oktober 2003, nr. 37 513, *BNB* 2004/264

**2004**

HR 16 april 2004, nr. 39 829, *VN* 2004/23.14  
HR 8 oktober 2004, nr. 38 482, *BNB* 2005/6

**2005**

HR 7 januari 2005, nr. 39 386, *BNB* 2005/126

**2007**

HR 15 juni 2007, nr. 37 646, *VN* 2007/31.24

**2009**

HR 26 juni 2009, nr. 43 872, *VN* 2009/33.21

*Conclusies Advocaten-generaal Hoge Raad*

**1993**

Advocaat-generaal Van Soest bij HR 25 augustus 1993, nr. 28 496,  
*BNB* 1993/337

**2008**

Advocaat-generaal Van Hilten, conclusie van 29 juli 2008, nr. 43 872, VN 2008/47.20

**2009**

Advocaat-generaal Van Hilten, conclusie van 29 april 2009, nr. 08/00864, VN 2009/32.18

*Tariefcommissie*

**1954**

TC 20 december 1954, nr. 68120, *BNB* 1955/91

**1957**

TC 7 oktober 1957, nr. 85300, *BNB* 1958/48

**1963**

TC 29 januari 1963, nr. 91180, *BNB* 1963/89

TC 12 maart 1963, nr. 92260, *BNB* 1963/196

**1976**

TC 24 februari 1976, de uitspraak is opgenomen in HR 5 april 1978, nr. 18 223, *BNB* 1978/123

TC 18 mei 1976, nr. 11 133, *BNB* 1977/88

**1977**

TC 28 november 1977, nr. 11 177, *BNB* 1978/89

*Centrale Raad van Beroep*

**1988**

CRvB 16 mei 1988, *AOW* 1986/38, *RVS* 1989/15

**1994**

CRvB 27 januari 1994, nr. AW 1993/295-298, *TAR* 1994/60

**1999**

CRvB 29 juni 1999, nr. 97/12205 *AWB*, *JABW* 1999/118

**2000**

CRvB 17 oktober 2000, nr. 98/7632 *NABW*, *JABW* 2000/190

CRvB 12 december 2000, nr. 99/1683 *NABW*, *JABW* 2001/32



**2002**

CRvB 19 februari 2002, nr. 99/2957 NIOAW, JSV 2002/85

CRvB 23 juli 2002, nr. 00/341 NABW, JABW 2002/157

CRvB 10 september 2002, nr. 00/4643 NABW, JABW 2002/202

**2003**

CRVB 18 maart 2003, nr. 00/3208 NABW, 01/1692 NABW en 01/1718 NABW, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)

CRVB 3 juni 2003, nr. 006/6404 NABW en 00/6438 NABW, JABW 2003/196

**2004**

CRvB 26 oktober 2004, nr. 02/387 NABW, JWVB 2004/459

**2005**

CRvB 8 november 2005, nr. 03/3640 NABW, JWVB 2005/481

*Koninklijk besluit (Afd. Geschillen van Bestuur)*

**2004**

Koninklijk besluit van 31 augustus 2004, nr. 04.003238, JWVB 2005/353

**2005**

Koninklijk besluit (Afd. Geschillen van Bestuur) van 5 september 2005, nr. 05.003162, JWVB 2005/445

*Gerechtshoven*

**1942**

Hof Den Haag 1 juni 1942, NJ 1942, 726

**1978**

Hof Amsterdam 31 mei 1978, nr. 1728/77, VN 1979, blz. 1456

**1982**

Hof Den Haag 22 januari 1982, nr. 100/81, BNB 1984/9

**1983**

Hof Arnhem 22 maart 1983, nr. 1294/1980, VN 1984, blz. 1635

Hof Arnhem 21 juli 1983, nr. 2624/1981, VN 1985, blz. 752

**1984**

Hof Amsterdam 11 september 1984, nr. 5003/82, BNB 1986/93

**1985**

Hof Amsterdam 19 december 1985, *NJ* 1987, 364

**1987**

Hof Den Haag 15 april 1987, nr. 4086/86, *BNB* 1988/199

**1989**

Hof Den Haag 20 december 1989, nr. 136/89, *BNB* 1991/126

**1990**

Hof Den Haag 7 februari 1990, nr. 3979/1989, *JOB* 1990/52

Hof Den Haag 10 september 1990, nr. 4287/87, *BNB* 1992/51

**1991**

Hof Amsterdam 26 februari 1991, nr. 4186/89, *FED* 1991/480

**1992**

Hof Arnhem 16 maart 1992, nr. 89/3108, *VN* 1992, blz. 2102

**1993**

Hof Den Haag 27 januari 1993, nr. 92/1542, *VN* 1993, blz. 764

**1994**

Hof Amsterdam 10 juni 1994, nr. 93/2532, *VN* 2004, blz. 3707

Hof Arnhem 20 mei 1994, nr. 93/1657, *FED* 1994/498

**1995**

Hof Amsterdam 10 mei 1995, nr. 94/0006 opgenomen in HR 16 oktober 1996, nr. 31 441, *BNB* 1996/395

**1996**

Hof Amsterdam 5 maart 1996, nr. 95/2272, *BULL* 1996/321

Hof Amsterdam 4 november 1996, nr. 96/0324, *BULL* 1996/1025

Hof Den Haag 17 september 1996, nr. 94/1764, *VN* 1997, blz. 1582

Hof Den Haag 30 oktober 1996, nr. 95/0161, *VN* 1997, blz. 2823

**1997**

Hof Den Bosch 19 juni 1997, nr. 95/0457, *VN* 1997, blz. 3868

Hof Den Haag 22 oktober 1997, nr. 96/2978, *VN* 1998/50.21

**1999**

Hof Amsterdam 16 december 1999, nr. 98/4939, *VN* 2000/17.1.3

Hof Den Haag 7 juli 1999, nr. 98/4296, *VN* 1999/48.18

**2000**

Hof Den Bosch 7 juni 2000, nr. 97/20764, VN 2000/49.27

Hof Den Haag 30 mei 2000, nr. 97/2153, VN 2000/44.13

**2001**

Hof Amsterdam 3 april 2001, nr. 99/3210, VN 2001/57.5

**2002**

Hof Arnhem 11 december 2002, nr. 01/1572, VN 2003/19.12

Hof Den Haag 6 juni 2002, nr. 01/1476, VN 2003/23.2.5

**2003**

Hof Amsterdam 20 juni 2003, nr. 02/3356, VN 2003/52.9

Hof Amsterdam 21 augustus 2003, nr. 01/4226, VN 2004/7.4

Hof Arnhem 24 januari 2003, nr. 99/3618, VN 2003/12.3.1

Hof Arnhem 24 december 2003, nr. 03/00026, te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)

**2004**

Hof Arnhem 1 maart 2004, nr. 03/1845, VN 2004/30.21

Hof Den Haag 2 november 2004, nr. 02/0946, VN 2005/8.1.6

**2005**

Hof Arnhem 18 februari 2005, nr. 03/1379, VN 2005/29.1.2

**2006**

Hof Arnhem 9 februari 2006, nr. 05/00283, VN 2006/35.23

**2007**

Hof Den Bosch 10 augustus 2007, nr. 01/03235, VN 2008/6.18

Hof Den Haag 9 maart 2007, nr. 06/00198, VN 2007/37.24

**2009**

Hof Den Haag 26 juni 2009, nr. 08/00332, VN 2009/49.1.2

**2010**

Hof Den Bosch 16 september 2010, nr. 09/00344, te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)

*Rechtbanken*

**1971**

Kantonrechter Delft 2 december 1971, PRG 1973/801

**1977**

Rechtbank Amsterdam 13 september 1977, VR 1978/74

**1986**

President Rechtbank Leeuwarden 6 oktober 1986, nr. 123/1986, *KG* 1986/476  
President Rechtbank Roermond 5 juni 1986, nr. *KG* 72/1986, *KG* 1986/309

**1988**

President Rechtbank Rotterdam 9 januari 1988, nr. *VABW* 97/4412, *JAWB* 1998/43

**1999**

Rechtbank Alkmaar 7 december 1999, *NABW* 99/151, opgenomen in *CRvB* 23 juli 2002, nr. 00/341 *NABW*, *JAWB* 2002/157  
Rechtbank Rotterdam 12 februari 1999, *AWB* 98/450-W2, opgenomen in *CRvB* 12 december 2000, nr. 99/1683 *NABW*, *JAWB* 2001/32

**2005**

Rechtbank Arnhem 24 augustus 2005, nr. 129404, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)

**2006**

Rechtbank Den Haag 21 december 2006, nr. *AWB* 06/1140, gepubliceerd op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)

**2007**

Rechtbank Arnhem 3 augustus 2007, nr. 06/331, *VN* 2008/5.21

**2009**

Rechtbank Zwolle 19 oktober 2005, nr. 113407/*KG ZA* 05-415, [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl)  
Rechtbank Den Haag 22 juli 2009, nr. *AWB* 06/7867 tot en met *AWB* 06/7874, *AWB* 06/7876, *AWB* 06/7878, *AWB* 06/7879, *AWB* 06/7881, *AWB* 06/7882 en *AWB* 06/7884, *VN* 2010/3.23



## GEBRUIKTE PUBLICATIES

### **Europese publicaties**

Rapport van het Fiscaal en Financieel Comité, Uitgave van de Commissie van de Europese Economische Unie 1962, 8070/4/XII/1962/5.

ABC-rapport, januari 1962.

Bekendmaking van de Commissie met betrekking tot alleenverkoopovereenkomsten met handelsagenten en commissionairs, PbEG 1962, nr. 139, blz. 2921-2922.

Verslag van de Commissie voor de interne markt, zittingsdocument 56/1963-1964.

Voorstel van de Commissie van de Europese Economische Unie aan de Raad voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelastingen, inhoudende de structuur en de toepassingsmodaliteiten van het Gemeenschappelijk systeem van de belasting over de toegevoegde waarde, onderdeel van zittingsdocument 51/1965-1966.

Verslag namens de Commissie voor de interne markt nopens het voorstel van de EEG-Commissie aan de Raad voor een Tweede Richtlijn inzake de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten met betrekking tot de omzetbelasting, zittingsdocumenten Europees Parlement, 1/1966-1967

Voorstel voor een Zesde Richtlijn, Bull. EG 1973/11

Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe en de indirecte belastingen, PbEG 1977, L 336, blz. 15

Voorstel voor een Tiende Richtlijn van 23 april 1979, PbEG 1979, C 116, blz. 4 e.v.

Eerste verslag van de Commissie aan de Raad over de werking van het Gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, COM (83), 426 def.

Voorstel voor een Negentiende Richtlijn, COM (84), 648 def.

De voltooiing van de interne markt, witboek van de Commissie voor de Europese Raad (Milaan, 28-29 juni 1985), COM (85), 310 def.

Werkdocument van de Commissie, De voltooiing van de interne markt – de invoering van een BTW-clearingstelsel voor het intracommunautaire handels-verkeer, COM (87), 323

Verslag van de Commissie aan de Raad en het Europees Parlement, Derde verslag overeenkomstig artikel 14 over de uitvoering van Verordening (EEG), nr. 218/92 van de Raad van 27 januari 1992 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de indirecte belastingen (btw)

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling voor het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde, PbEG 1998, C 219

Vierde verslag overeenkomstig artikel 12 van Verordening (EEG, Euratom), nr. 1553/89 betreffende de procedures voor de invordering en de controle van de btw, COM (2000), 28 def.

Strategie ter verbetering van de werking van het btw-stelsel in het kader van de interne markt, Mededeling van de Commissie aan de Raad en het Europese Parlement van 7 juni 2000, COM (2000), 348 def.

Interne markt strategie, prioriteiten 2003-2006, COM (2003), 238 def.

Toelichting op het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2003), 822

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging van de btw-verplichtingen; voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in Richtlijn 77/388/EEG vastgelegde teruggaaf van de btw aan belastingplichtigen die niet in het binnenland maar in een andere lidstaat zijn gevestigd; voorstel voor een Verordening van de Raad tot wijziging van Verordening (EG) nr. 1798/2003 wat betreft de invoering van een regeling voor administratieve samenwerking in het

kader van het éénloketsysteem en de btw-teruggaafprocedure, COM (2004), 728 def.

European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004

Council of the European Union 4 augustus 2004, interinstitutional file 2003/0329 (CNS), 11857/04

Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de BTW-heffing en ter bestrijding van belastingfraude en – ontwijking, en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen, COM (2005), 89 def.

Gewijzigd voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM (2005), 334 def.

'VAT – The place of supply of services to non-taxable persons', European Commission, Directorate General Taxation and Customs Union, Brussel, D 2005

Toelichting op het voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2002/38/EG wat betreft de toepassingsduur van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook radio- en televisieomroepdiensten, COM (2006), 210 def.

Verzoeken van Oostenrijk en Duitsland voor toepassing van de verleggings-regeling ter bestrijding van btw-fraude, Mededeling van de Commissie aan de Raad overeenkomstig artikel 27, lid 3, van Richtlijn 77/388/EEG COM (2006), 404 def.

Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 mei 2009, taxud.d.1 (2009) 108658-EN.

Value Added Taxation Committee, working paper 620, 2 juni 2009, taxud.d.1 (2009)132177

Mededeling van de Commissie aan de Raad van 2 juli 2009, COM (2009), 325 def.

#### **Publicaties van het OECD**

- The impact of the Communications revolution on the application of “Place of effective management” as a tie breaker Rule, Discussion paper OECD February 2001



#### *Gebruikte publicaties*

---

- VAT/GST Relief for foreign businesses: the state of play. A business and government survey, February 2010 OECD, Prepared by the Committee on Fiscal Affairs
- OECD International VAT/GST Guidelines. International Trade in Services and Intangibles: Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location, 1 February to 30 June 2010, Working Party Nr. 9 on Consumption Taxes OECD

#### **Nederlandse publicaties**

##### *Kamerstukken*

- Kamer II, vergaderjaar 1951-1952, 2602, nr. 3 (MvT)
- Kamer II, vergaderjaar 1965-1966, 8032, nr. 5 (MvA)
- Kamer II, vergaderjaar 1967-1968, 9324, nr. 6 (MvA)
- Kamer II, vergaderjaar 1977-1978, 14 887, nr. 3 (MvT)
- Kamer II, vergaderjaar 1989-1990, 21 463, nr. 3 (MvT)
- Kamer II, vergaderjaar 1995-1996, 24 466, nr. 3 (MvT)
- Kamer II, vergaderjaar 2003-2004, 29 309, nr. 3 (MvT)
- Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, 3 (MvT)
- Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 4 (Advies Raad van Staten en Nader rapport)
- Kamer II, vergaderjaar 2008-2009, 31 907, nr. 7 (nota n.a.v. het verslag), blz. 7

##### *Besluiten Staatssecretaris van Financiën*

- Resolutie van 29 juni 1970, nr. D69/1985, VN 1970, blz. 578
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 augustus 1994, nr. VB94/2254 (Mededeling 22), VN 1994, blz. 2640
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 14 augustus 1998, nr. VB98/1785, VN 1998/40.33
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 8 oktober 2002, nr. DGB 2002/5520M, VN 2002/51.22
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 18 september 2003, nr. DGB 2003/472, VN 2003/48.19
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 november 2003, nr. DGB2003/6237M, VN 2003/63.12
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 22 maart 2004, nr. DGB 2004/1451M, VN 2004/21.21

##### *CBS*

- Btw groeit in 40 jaar uit tot de belangrijkste belasting, Persbericht van het CBS van 2 juni 2008, te vinden op [www.CBS.nl](http://www.CBS.nl)

## SUMMARY

### Introduction

Initially, in VAT there was little attention for levying tax on the supply of services. A general consumption tax like VAT cannot, however, do without a tax on services. A number of technological and social developments has heightened the attention for taxation of VAT on services. This has led to a concrete amendment to the rules governing the place of supply of services in the European Union, which became effective on 1 January 2010. The place of establishment of the supplier and the customer play a major role in those rules. The VAT Directive distinguishes four different places of establishment in this respect: the place of business, the permanent establishment, the permanent address and the usual residence. The permanent address and usual residence constitute residual criteria. They will only be discussed if a place of business or permanent establishment is absent.

As the division of the power to tax between Member States is laid down in the rules governing the place of services, a uniform explanation in the Member States of the definitions used in those rules is very important. Still, much ambiguity exists about how to interpret the four places of establishment. This research focuses on the interpretation of the four places of establishment in the light of the rules governing the place of services. Their mutual relationship will be dealt with, too, because the places of establishment 'place of business' and 'permanent establishment' are on the same level. How, thus, does one determine to which of these establishments services must be allocated when applying the rules governing the place of services?

As such, particular issues arise for entrepreneurs with establishments in multiple countries. Apart from allocating services to an establishment, when applying the rules governing the place of service these issues are the following.

1. Should taxable supplies between an entrepreneur's establishments be assumed if VAT is to be properly levied?
2. If supplies received are (partly) used by an establishment that has not ordered the supply of services, e.g., because costs are charged on or because

the supply received is (partly) used to perform work for another establishment, how should the entitlement to deduct VAT paid at the preceding stage be determined?

This research links these themes to the legal nature of VAT, the taxation system and the neutrality principle. The indirect nature of levying VAT triggers concessions on the legal nature, i.e., the objectives of the tax. As regards the rules governing the place of services this becomes obvious because the desire to levy VAT in the country of consumption clashes with the practical implementation of the rules for entrepreneurs and tax authorities.

Therefore, the two problems discussed in this research are:

*How should the four places of establishment be defined and what should be their mutual relationship when applying the rules governing the place of services, if they are to be in accordance with the legal nature of VAT and the neutrality principle, taking into account VAT taxation system?*

*How to deal with costs charged on, establishments that mutually perform work against a consideration, and the entitlement to deduct VAT paid at the preceding stage of an entrepreneur with multiple establishments in different countries?*

This research will form a practical guide to dealing with the issues referred to, based on positive law – the applicable law arising from legislation and regulations and case law – and its desirable interpretation. This positive law will, naturally, be subject to critical reflection. Likewise, desirable law will be examined. Desirable law deviates from applicable law, which is shaped by legislation and regulations and case law. Both European and Dutch legislation and regulations and case law will be involved in this examination. Other jurisdictions, i.e., civil law, European law and direct taxes, will be discussed, too. Major issues and solutions in these jurisdictions may likewise occur in VAT or, respectively, offer a solution for any VAT issues that have already been solved in a different jurisdiction.

### **Basic assumptions with division of the power to tax relating to VAT**

#### ***Legal nature, taxation system and neutrality***

The legal nature defines the legislator's objectives as regards who and what will be subject to tax. How taxation is imposed does not, in my view, form part of the legal nature. VAT must then be designated as a tax that wants to tax the consumption that has reasonable ties with a country's territory. Those ties may either relate to the taxation subject (e.g., residents of the Netherlands) or the taxation object (e.g., consumption taking place in the Netherlands).

VAT is levied indirectly, for efficiency reasons. The entrepreneur collects the tax that the consumer, who spends his money with the entrepreneur, must bear. However, due to the taxation system the VAT objectives cannot be fully achieved, since the entrepreneur cannot know the consumer's behaviour.

As I see it, the principle of equal treatment of similar goods and services is at the heart of the neutrality principle. Similar goods and services come into play if they form equal alternatives to the consumer. How an entrepreneur has set up its business operations may influence the levy of VAT and does not fall within the scope of the neutrality principle.

***The division of the power to tax based on the legal nature of VAT***

Next, the legal nature of VAT can be used to assess how the power to tax must be divided. The benefit principle is a good starting point to look for the most ideal division of the power to tax in respect of a consumption tax. It is a generally accepted idea that parties having legal personality should return the favour of being granted facilities by a country through the payment of a contribution to the finances. This is also embedded in theories on the entitlement of a state to levy tax. An international society makes it impossible to determine for each individual what part of his taxable base accrues to which country. Therefore, I feel that the benefit principle must be explained such that there should always be a direct connection between the activity carried out by the taxable person (e.g., consumption or accumulation of income) and the tax levied (a consumption tax or income tax, respectively).

Looking at the government facilities that consumers use when consuming and the basis for levying a consumption tax, the following primary bases and alternatives can be referred to.

<b>Government facility</b>	<b>Primary basis</b>	<b>Alternative(s)</b>
1. Acknowledgement and protection of the ownership right and the option to transfer ownership rights.	Place where the goods or the services are consumed.	<ul style="list-style-type: none"> <li>* Residence of the consumer.</li> <li>* The place where the supplier supplies the product to the consumer (assuming this is the same as the place where the consumption takes place).</li> <li>* Place of delivery (if specifically looking at the facility for transferring ownership).</li> </ul>

Summary

Government facility	Primary basis	Alternative(s)
2. Protection of the freedom of the individual.	Place where the goods or the services are consumed.	* Residence of the consumer. * The place where the supplier supplies the product to the consumer (assuming this is the same as the place where the consumption takes place).
3. Use of collective goods.	Place where the goods or the services are consumed.	* Residence of the consumer. * The place where the supplier supplies the product to the consumer (assuming this is the same as the place where the consumption takes place).
4. Contract law.	The place where the purchase agreement is concluded.	Place of establishment of the supplier (assuming that the consumer goes to the supplier).
5. Consumer protection law.	The place where the purchase agreement is concluded.	Place of establishment of the supplier (assuming that the consumer goes to the supplier).
6. Protection of own civilians abroad + freedom to move to another country.	Residence of the consumer.	x
7. Protection of foreigners + freedom to enter country.	Depends on the goal of the consumer: * The place where the purchase agreement is concluded. * Place of delivery. * The place where the goods or the services are consumed. In any case, always the country the consumer goes to.	Place of establishment of the supplier (assuming that the consumer goes to the supplier).

This exercise shows that the government facilities used mostly involve two countries: the country where the goods or the services are consumed and the country where the purchase agreement is concluded. In short, the country of consumption and which I will refer to as the country of spending. In my opinion the legal nature of VAT, which is a consumption tax, cannot be used to make a choice between one of these two countries. It is not possible to use the goods and services purchased without problems if contract law and consumer protection law is absent. Although these indicate the country of spending as a primary basis, they are important in a consumption tax, too.

***Neutrality as basic assumption when dividing the power to tax***

Specifically when dividing the power to tax, the neutrality requires the power to tax to be divided such that the consumer always pays an equal amount of VAT, irrespective of the place where he purchases the product and where the supplier is established. Only then will the consumer not be refrained from purchasing the product from the supplier, which will offer it to the consumer based on conditions most favourable to him. Likewise, the supplier will not be refrained from offering products in another country than its own country. Considering this viewpoint, taxation in the country of consumption is most wanted. Irrespective of the supplier with which the consumer purchases the product, taxation will then take place in the same country.

***Basic assumptions based on efficiency purposes***

Subsequently, from an efficiency point of view a number of other basic assumptions are important when dividing the power to tax. These are:

- The practical implementation for the entrepreneur. This can be subdivided in:
  - administrative simplicity;
  - legal certainty.
- Guaranteeing the possibilities of verification.
- Flexibility.

***Administrative simplicity***

One of the efficiency requirements that sometimes stops the ideal of a consumption tax from being fulfilled is administrative simplicity. Simplicity, however, must never be a goal in itself. Striking a balance between a fair division of the power to tax and simplicity is always necessary. A 2004 Tax Survey by the European Commission<sup>1</sup> shows that the problems for enterprises with a permanent establishment in a country do not outnumber those for entrepreneurs that have their main place of business in that country. This is because staff is available who speak the local language and know the legislation and regulations. This does not, however, apply to entrepreneurs supplying

1. European Tax Survey, European Commission Directorate-General Taxation & Customs Union, taxation papers, working paper no. 3/2004.

goods or services beyond their country of establishment. In the tax survey they have indicated to face problems. Likewise, entrepreneurs face obstacles when reclaiming VAT abroad through a refund request pursuant to the Eighth Directive (currently Directive 2008/9/EC) applicable at the time, or pursuant to the currently applicable Thirteenth Directive.

The European Commission's publications on the amendment of the rules governing the place of services as from 1 January 2010, show the administrative simplicity to be a secondary issue for the Commission.<sup>2</sup> The Commission considers taxation in the country of consumption, preventing abuse and preventing disruption of the competition to be more important. The administrative simplicity must be met by implementing a one-stop-shop system and through the reverse charge procedures.

Continued harmonisation, too, would be conducive to administrative simplicity: compliance is easier for entrepreneurs if each country has the same VAT legislation. In my view, however, such harmonisation still has a long way to go.

#### *Legal certainty*

A division of powers to tax should not only be practicable for entrepreneurs, but also provide them with sufficient legal certainty. EU law must be clear and foreseeable to those subject to its jurisdiction. A division of powers to tax may thus not include elements that make it impossible for entrepreneurs to know their obligations. A regulation that closely aligns with the place where goods or services are used, is therefore not suited from the perspective of legal certainty. Thus, a regulation should be found which approximates taxation in the country of consumption, e.g., the permanent address of the consumer. Also a fiction can be used based on which a certain country should be deemed to be the country of consumption.

#### *Guaranteeing verification*

It is important that the selected division of powers to tax is sufficiently enforceable. Only then it is guaranteed that the tax effectively accrues to those countries that have been determined to be most entitled to it. Verification can be divided into preventative enforcement and retrospective enforcement. Retrospective enforcement is characteristic for the VAT system, in which entrepreneurs pay VAT upon filing their returns. Verification can best be exercised by the country on whose territory the supply has effectively been performed. Assuming that entrepreneurs generally offer their supplies from a

2. Amended proposal for a Directive of the Committee to amend Directive 77/388/EEG as regards the place of supply of services, COM (2005), 334 def., VAT – The place of supply of services to non-taxable persons, European Commission, Directorate General Taxation and Customs Union, Brussels, D 2005 and Proposal for a Directive to amend Directive 77/388/EEG as regards the place of supply of services, COM (2003), 822 def.

business, taxation in the country where these entrepreneurs have established their businesses would be a suitable alternative. Possibilities for verification can also be guaranteed through information exchange between countries, but I think this will – in itself – never be sufficient.

Preventative enforcement concerns the prevention of undesirable use of VAT regulations, abuse and fraud. To discourage undesirable use of VAT legislation as much as possible, the place where the consumer uses the goods and services purchased is the most favorable basis. It is often undesirable to reverse the place of consumption to avoid levying of VAT. Moreover, taxation in the country where the supply is performed or in the country of residence of the consumer, are adequate bases from the perspective of prevention of undesirable use. In terms of prevention of fraud, it is important to enable proper supervision over the supplies rendered. Taxing supplies that are being performed abroad, by the country of establishment, may – for instance – lead to fraud.

#### *Flexibility*

Any division opted for will also have to be able to resist social and technological developments to some extent. Considering that viewpoint, a general rule that aligns with taxation in the country of consumption or country of spending is the most desirable.

#### ***The basic assumptions and the place of establishment***

The basic assumptions and the ensuing preferences for a basis for taxation can be applied to interpret what would be the most desirable place of establishment in VAT. If taxation in the country of consumption and the country of spending are to be considered the most desirable a place of establishment that aligns with the place where the entrepreneur performs economic activities is the most desirable, as such place is deemed to better align with the place of the consumption than, e.g., the place where the management is located. From the perspective of the legal certainty it is more desirable to align with, e.g., the registration with the Chamber of Commerce, because third parties can consult this too. The following scheme shows which basic assumption accompanies which interpretation of the place of establishment in VAT. This scheme shows most basic assumptions to lean towards interpreting the place of establishment as the place from which the entrepreneur performs its economic activities. Still, in the Planzer Luxembourg case<sup>3</sup> the Court of Justice ruled that the entrepreneur's primary place of establishment is the place where the management is carried out.

3. ECJ 19 April 2007, case C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).



Basic assumption	Lead	Interpretation of definition of place of establishment
<b>Fair division of the power to tax (benefit principle)</b>	Country of consumption and country of spending.	The place where the entrepreneur performs its economic activities. From the perspective of taxation in the country of the customer/natural person: the place where his personal life is located.
<b>Neutrality</b>	Country of consumption.	The place where the entrepreneur performs its economic activities. From the perspective of taxation in the country of the customer/natural person: the place where his personal life is located.
<b>Administrative simplicity</b>	Place(s) of establishment of the supplier. Administrative simplicity is particularly achieved through other rules, such as the reverse charge procedure or the one-stop-shop system.	The place where the management is located or the place where the entrepreneur performs its economic activities.
<b>Legal certainty</b>	No strict application of taxation in the country of consumption.	If the place of establishment of the supplier itself is important: place where the entrepreneur performs its economic activities, place where the management is located, or more formal criteria such as registration with the municipality, Chamber of Commerce or registered seat. If the place of establishment of the customer is important:

Basic assumption	Lead	Interpretation of definition of place of establishment
		more formal criteria such as registration with the municipality, Chamber of Commerce or registered seat.
<b>Verification</b>	Country where the supply is performed.	The place where the entrepreneur performs its economic activities.
<b>Prevention of abuse and fraud</b>	Country of consumption, permanent address of the consumer or country where the supply is performed. No domestic tax on supplies that are carried out abroad. Application of reverse charge procedure.	The place where the entrepreneur performs its economic activities.
<b>Flexibility</b>	General rule with which taxation takes place in the country of consumption or country of spending.	Place where the entrepreneur performs its economic activities, place where the management is located or more formal criteria such as registration with the municipality, Chamber of Commerce or registered seat.

#### *The entrepreneur as customer*

Obviously, for VAT purposes the division of the power to tax is technically always a discussion about transactions between entrepreneurs and consumers, since the goal is to tax the consumers. However, concentrating on transactions between entrepreneurs and consumers means disregarding a great deal of transactions that are likewise subject to VAT: those between entrepreneurs.

Because entrepreneurs can technically deduct VAT charged to them by other entrepreneurs, it is less important to determine what country is entitled to the tax income generated through these transactions. The country with the power to tax is not permitted to keep the tax income. Also, entrepreneurs will generally not be bothered by the VAT when they purchase their products. They can either deduct or reclaim VAT charged by the supplier. Nevertheless, procedures for the refund of foreign VAT are complicated and time-consuming. Until that changes, whether a product is subject to the VAT in its own country or in another country may continue to be an important question for the entrepreneur.

Finally, it is easier for the tax authorities to verify transactions between entrepreneurs. The calculation of VAT is usually counterbalanced by a deduction with another entrepreneur. These differences between transactions between entrepreneurs and transactions between entrepreneurs and consumers may result in different bases being applied to transactions between entrepreneurs. The VAT Directive, however, shows that with transactions between entrepreneurs, too, the Community legislator argues for taxation in the country of consumption. Therefore, if this research is to find a practicable answer to the definitions of the problem, it will have to be grounded in the same basic assumptions governing those applicable when mutual transactions between entrepreneurs are discussed. That said, this research will certainly also address the issue of how to change things as regards transactions between entrepreneurs.

**The interpretation of the four places of establishment:  
place of business, permanent establishment, permanent address  
and usual residence**

***The place of establishment of the supplier***

Up to 1 January 2010, the main rule was that services were taxed in the country of the supplier. This formed the background of the case law of the Court of Justice regarding the four places of establishment. As from 1 January 2010, this main rule solely applies to services to non-taxable persons. Determining where these services are taxed and which country will be the recipient of the tax income over these services are all the more important. As a consumer is not permitted to deduct the VAT, the tax income over these services effectively flows into the government's coffers.

Art. 45 VAT Directive (text as from 2010) states that a tax on services takes place in the country where the supplier has established its place of business. Still, should the services be performed from a permanent establishment in a different place than where the place of business is established, taxation takes place in the country where the permanent establishment is located. In the absence of a place of business or permanent establishment, taxation takes place in the country where the supplier has its permanent address or where it usually resides.

*Place of business*

According to the Court of Justice, the place of business of a company is the place where the primary decisions regarding the general management of the company are taken and where its central management duties are carried out.<sup>4</sup> In subsequently determining where that place of business is established, the Court considers four circumstances the most important:

- the registered seat;
- the place of the central management;
- the place where the managers of the company hold their meetings;
- the place where the general policy of the company is set out.

Other circumstances, too, may be taken into account, such as the place where the general meetings are held, the place where the administrative and accounting records are located and the place where the financial affairs are managed – and in particular the bank affairs.

In my opinion, in determining where the primary decisions regarding the company's general management are taken and where its central management duties are carried out, the following successive factors should be important for legal entities and partnerships without legal personality.

1. The head office from which the managers or partners operate, if they all operate from the same head office, even if the managers meet somewhere else.
2. The structural meeting place for the management or partners meetings.
3. The permanent address of the managers or partners combined with one of the factors referred to hereinafter under 4.
4. The following factors, whether combined or not:
  - A. The place where the management or partners meetings are held (when not structural).
  - B. The place where the shareholders or members meetings, or meetings with the limited partners are held.
  - C. The place where the administrative records are kept.
  - D. The place where the financial and bank affairs are managed.
5. The permanent address of the shareholders, members or limited partners.

As regards legal entities that have been incorporated under Dutch law, the registered seat should – in my view – not be decisive for the place where an entrepreneur has established its place of business. Legal entities incorporated under Dutch law are under the obligation to establish their registered seat, but not their management, in the Netherlands. By contrast, for legal entities that are under the obligation to establish their registered seat and main management in the same country, such as the SCE and SE, the registered seat may yield

4. ECJ 19 April 2007, case C-73/06, VN 2007/36.23 (Planzer Luxembourg).

clues as to where the primary decisions of the company's general management are taken and its central management duties are carried out. The formal management should basically be regarded as the management. Not until another party exerts decisive influence on the largest part of the management duties and the decisions of general management, this other party can be regarded as manager. It should essentially be assumed that every manager has the same powers.

It can be inferred from the Planzer Luxembourg case of the Court of Justice that the place of the economic activities is irrelevant to the question about the establishment of the place of business. According to the Court, an entrepreneur's place of business and its permanent establishment can be located in the same place. The permanent establishment is effectively a place where the entrepreneur carries out its economic activities. Although decisions on holding, acquiring and disposing of participations are holding companies' economic activity when they can be designated as entrepreneur, their importance is such that they must be regarded as a relevant management duty. Similarly, charging costs or providing funds may ensue from the holding company's duty in its capacity of group management. Hence, these activities, too, can be regarded as relevant management duties. This does not apply if it concerns the core activities, e.g., in the event of a financing company.

Actual partnerships, in which two or multiple persons jointly manage an asset, are regarded as entrepreneurs for VAT purposes as well. Their activity, however, often is limited to the extent that they need not meet to manage their enterprise.

In my opinion, the following factors should successively be taken into account to determine where they have established their place of business.

1. The permanent address of the asset managers, provided they reside or are established in the same country, despite the fact that in my view the place of business refers to a specific place.
2. If the asset managers reside in different countries while neither of them has a decisive influence on the decisions regarding their enterprise, the permanent address of one of the asset managers can still be the place of business, if it is located in the country where the administrative records are kept, the bank affairs are managed and the residential address is used as postal address.
3. The place where the asset managed is located, possibly combined with the permanent address of one of the asset managers.
4. The following factors, combined or not:
  - A. Place where the administrative records are kept.
  - B. Place where the bank affairs are managed.
  - C. Postal address used.

Natural persons can also have a place of business. Art. 45 VAT Directive (text as from 2010) does not distinguish between the legal form of the taxable person. The place of business of an enterprise carried on by a natural person is, in my view, the place where the natural person manages his enterprise. If doing this requires him to be present in the place where the enterprise is carried on, then the place where he carries on his enterprise is the place of business. If his presence there is not structural, his permanent address will generally be regarded as place of business.

If only persons with a place of business in the Netherlands are part of a fiscal unity, the fiscal unity has its place of business in the Netherlands as well. If a fiscal unity merely comprises persons with a place of business abroad and a permanent establishment in the Netherlands, it concerns a Dutch fiscal unity with a place of business abroad and multiple permanent establishments in the Netherlands. The place of business is irrelevant to the application of the Dutch VAT legislation.

Also, the situation may occur where both a person with a permanent establishment in the Netherlands and a place of business abroad and a person with a place of business in the Netherlands – and possibly a permanent establishment abroad – are part of the fiscal unity. If so, the next step is determining in which country the joint management over the parts of the fiscal unity is carried out. That country will then be where the place of business of the fiscal unity is established. If an establishment is located in the Netherlands that fulfils the requirements of a permanent establishment, the fiscal unity has a permanent establishment in the Netherlands.

#### *Permanent establishment*

For the purpose of application of art. 45 VAT Directive (text from 2010), an entrepreneur is deemed to have a permanent establishment if he has available on an independent basis the technical means and people needed for the supply of the respective services. It must concern staff and means that are necessary for performing the supply of services. Also the effective management of these activities must be carried out by the staff of the permanent establishment.

In my view, ‘on an independent basis’ implies that it should be possible to perform the characteristic and essential part of the respective services from the establishment. Not all activities relating to the services, such as marketing, necessarily have to take place from the permanent establishment. Which staff and which means are necessary for the supply of certain services will (possibly) differ per industry and even per entrepreneur. It is not the competence of the judges who decide on one factual situation to set guidelines for this on a per industry basis. If necessary, the legislator or the State Secretary of Finance can give such guidelines. However, this does not do justice to the fact that each

enterprise can be set up differently. In my view, an entrepreneur effectively 'has available' staff and means if he is able to deploy these at his own discretion. The entrepreneur does not have to own the means, they can – for instance – also be rented. Nor does the staff have to be formally employed by the entrepreneur. If an entrepreneur outsources part of the work to another entrepreneur, he can in principle not be deemed to 'have available' the staff and the means of that other entrepreneur. This is the case only if it has been established that he effectively insources this staff and these means. I argue that in the DFDS<sup>5</sup> case, the European Court of Justice was incorrectly guided by competition law.

A permanent connection with (a specific location in) the territory of a Member State is not required for the existence of a permanent establishment. A movable establishment can thus be a permanent establishment. If it moves over the territory of multiple countries, such a permanent establishment will, in principle, not constitute a suitable basis for taxation. Hence, in such instances reliance will have to be placed on the primary basis: the place of business. There seems to be a geographical limitation in the sense that all staff and all means must be used in the same place to perform the services. In my view, a permanent establishment should be able to comprise multiple places in a country where an organisational link exists between these locations. It seems unjustifiable that a permanent establishment is deemed to exist where all aspects of the supply of services take place from one location, whereas this is not the case where these services are performed from two locations that are organisationally linked.

The continuing basis referred to by the European Court of Justice supposedly refers to a certain duration of the existence of a permanent establishment. This is particularly beneficial in terms of the taxable person's legal certainty. A permanent establishment is not deemed to exist until activities are carried out in another country for a certain absolute duration. This is to be judged based on the objectified intentions of the entrepreneur. The intention to operate an establishment for a certain period of time must become apparent from the operations of the entrepreneur.

*Allocation of a supply to the place of business  
or permanent establishment*

Art. 45 VAT Directive (text from 2010) mentions two bases for taxation that are put on a par: the place of business and the permanent establishment. The question is when which basis should prevail. According to the European Court of Justice, preference is to be given to the place of business. The permanent establishment should prevail only in those instances where the place of

5. ECJ 20 February 1997, case C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).

business does not produce a rational solution for tax purposes or results in a conflict of tax jurisdiction with another Member State.

Finding a rational solution for tax purposes, in my view, marks a reversal to the basic assumptions that lay at the foundation of the rules governing the place of services. By outweighing these basic assumptions, the authorities of the country where the place of business and the permanent establishment are established must verify whether their country offers the most practicable basis for taxation. If both countries arrive at the conclusion that their country is the most practicable basis for taxation, a conflict of tax jurisdiction will arise. Preference will then automatically be given to the country of the permanent establishment. In my view, the weighing made by the authorities is subject to a marginal review by a court. To answer the question whether a permanent establishment exists, a full review can be performed.

I argue that allocation of services to a permanent establishment requires involvement of that permanent establishment with the supply of services. Otherwise, a situation of inequality would arise. A French consumer who purchases services from the place of business of an entrepreneur in the Netherlands or a Dutch permanent establishment, will then pay Dutch VAT irrespective of whether or not that entrepreneur has a permanent establishment in France. If weighing the basic assumptions underlying the rules governing the place of services is important, for an entrepreneur who has a permanent establishment in France the conclusion can be that taxation must be allocated to France, although that permanent establishment has no involvement whatsoever with the supply. For an entrepreneur who likewise performs a supply from a Dutch establishment but has no permanent establishment in France, the conclusion can never be that VAT must be levied in France. Where a permanent establishment performed all elements of the supply of services, there can be no doubt about which establishment is most involved in supplying the services. If multiple permanent establishments are involved in supplying the services, I think it is particularly relevant to determine with which establishment the consumer effectively has contact. In this respect, the physical presence of the consumer is very important. If the consumer has had contact with multiple establishments by being physically present there, taxation should be allocated to the country where the permanent establishment that supplied the services to the consumer is located. The establishment that supplied the services to the consumer will more often than not be located in the country where the consumer will use the services supplied.

*Permanent address or usual residence*

If there is no place of business or permanent establishment, the permanent address or usual residence are relied on. As I see it, these two places of establishment exist for both taxable natural persons and taxable legal entities



and partnerships. Art. 45 VAT Directive (text from 2010) does not make a distinction based on legal form. The permanent address or usual residence of a legal entity or partnership is, for instance, the address at which it is registered with the Chamber of Commerce or with the municipality, the address at which it has its registered office or which it uses as its correspondence address. The permanent address or usual residence of a natural person/taxable person must first be determined based on professional ties. Personal ties can be taken into consideration only where the professional ties leave the matter undecided.

***The customer's place of establishment***

Application of art. 44, 58 and 59 VAT Directive (text from 2010) leads to taxation of the services in the country where the customer lives or is established. Art. 44 VAT Directive (text from 2010) concerns taxable persons and equivalent customers, whereas art. 58 and 59 VAT Directive (text from 2010) concern non-taxable customers. In art. 58 and 59 VAT Directive (text from 2010), the permanent address and usual residence are put on a par with the words 'is established'. I argue that this justifies the conclusion that for the largest group of non-taxable customers, i.e., the consumers/natural persons, the permanent address and usual residence is the only criterion available.

*Place of business*

It will have to be assumed that the place of business of a taxable person when he purchases services will be the same as when he performs them. As the Court of Justice deems the place of business to be the place from which general management's primary decisions and *the company's* central management duties are carried out, determining the place of business of non-taxable legal entities and partnerships can be done in the same manner as for taxable legal entities and partnerships. As art. 44 VAT Directive (text as from 2010) applies to taxable persons and non-taxable persons that can be compared with them, when applying that provision the supplier need not verify whether it is dealing with a taxable person or non-taxable person. It follows from art. 43 VAT Directive (text as from 2010) that this is actually intentional.

*Permanent establishment*

As with the place of business, it will have to be assumed that a permanent establishment that is regarded as a permanent establishment for the supply of services, is likewise regarded as such for the purchase of services. The question is, however, whether an establishment that is not a permanent establishment for the supply of services, could have that status for the purchase of services.

Particular establishments that come to mind are those that perform preparatory or aid work. When applying art. 44 VAT Directive (text as from 2010), the VAT Committee and art. 15 (1) of the proposal of a VAT regulation state, it would have to concern a permanent establishment if an establishment has

sufficient staff and means to use the service received.<sup>6</sup> A representative who is employed by the entrepreneur and who operates from a space available to the entrepreneur, would seem to meet this description.

Although this broad interpretation is better to achieve taxation in the country of consumption, there are cases where the broad interpretation leads to a disproportionate administrative burden. The possibilities of verification, too, may be insufficiently guaranteed, because a VAT registration of the customer in the country where the services are taxed may be absent. As I take the view that taxation in the country of consumption and the country of spending need not apply to transactions between entrepreneurs, there is no need to consider a passive establishment – an establishment that does not perform services to third parties itself – as a permanent establishment. When administrative burden is adequately lightened, for example to a one-stop-shop-system and verification is sufficiently guaranteed by the Intracommunity Sales Listing in the future passive establishment can be considered permanent establishment, if desirable for the Community legislator.

My position is that a permanent establishment has a start-up and an end phase. The first act showing that the entrepreneur intends to effectively incorporate a permanent establishment forms the start of the permanent establishment. The permanent establishment ends when the enterprise carried on has been fully wound up. This is how equal treatment of domestic entrepreneurs and domestic permanent establishments of foreign entrepreneurs is achieved.

When applying art. 44 VAT Directive (text as from 2010), in my view a non-taxable person can have a permanent establishment if it also has a VAT identification number in that country. When applying art. 58 and 59 VAT Directive (text as from 2010), a non-taxable person can also have a permanent establishment without it having a VAT identification number in that country. The staff and the means required need not meet particular requirements. It must concern an establishment that has the opportunity to use the services.

*Allocation of a supply to a place of business  
or a permanent establishment*

When applying art. 44 VAT Directive (text as from 2010), the place of business and the permanent establishment are put on a par, too. In my view, services can be allocated to another establishment than the establishment that orders the supply of the services if two conditions are met:

6. Value Added Taxation Committee, working paper 619, 11 May 2009, taxud.d.1(2009) 108658, blz. 7.

1. Objectively visible circumstances show the supply to be intended for another establishment.
2. The services are effectively performed for that other establishment as well.

The two conditions do not apply when the supplier of the services is neither established in the country of the establishment that has ordered the supply of the service nor in the country of the establishment for which the service is ultimately intended. The purchaser will then be the party liable to pay the VAT pursuant to the reverse charge procedure. Thus, this party and not the supplier of the services will have to determine where the service is taxed. Next, taxation takes place in the country where the largest part of the service is consumed. The decisive element here is the extent to which the costs of the service have been recorded in the commercial accounts of both establishments.

*Permanent address or usual residence*

For consumers/natural persons the permanent address and usual residence is the only criterion available. The permanent address or usual residence of a consumer will have to be determined by looking at personal ties. Professional ties are less relevant. This is about levying tax over the consumer consumption. This will particularly occur where the consumer's personal life takes place. The following circumstances may be relevant when establishing the permanent address or usual residence of the consumer:

- The place where someone has a home.
- The place where the family stays.
- The place where the children go to school.
- The place where the related person handles his affairs.
- The (intended) duration of the stay in another country and the related nature (hotel room or owner-occupied property).
- Having assets available, such as furniture or car(s).
- Having a telephone connection.
- Keeping bank accounts.
- Having a (temporary) residence permit in another country.
- The actual number of days or weeks spent abroad.
- The registration or deregistration with the register of births, deaths and marriages of consumer and/or spouse and children. As such, I feel that registration in the register of births, deaths and marriages cannot be of decisive relevance in itself.
- Administrative ties with the government.
- Retaining the home and dental and/or health care insurance.
- Having social ties.

A natural person may have a second permanent address, e.g., a holiday home, for services that he purchases in this second permanent address or that relate to the latter.

**Mutual supplies and the entitlement of an entrepreneur with establishments in multiple countries to deduct VAT paid at the preceding stage**

*Performances between place of business and permanent establishment*

According to the Court of Justice, a permanent establishment lacks sufficient independence to be an independently taxable person for VAT purposes.<sup>7</sup> As a result, supplies between the place of business and the permanent establishment are not taxable. The Court of Justice emphasizes that the permanent establishment runs insufficient business risk. In my opinion that applies to each permanent establishment, irrespective of whether it is established within or outside the European Union. None of these establishments bears an independent economic risk. Creditors can always recover their receivables from the assets of another establishment, which in any case includes the principal place of business.

The situation in the DFDS case<sup>8</sup> forms an exception to this principle. Here, a subsidiary was considered to be a permanent establishment of the parent company. In this case the Court of Justice was guided by competition law, more specifically the law regarding exclusive sales agreements of business agents and brokers. Under competition law these business agents and brokers retain their own identity vis-à-vis their establishment ordering the service, but they are considered to be a subsidiary body of their principal in respect of supplying supplies to third parties. Therefore, in my view, they engage in taxable supplies for their principal as well.

The possibility of abuse is mentioned as an objection against the Court of Justice's view on supplies between the place of business and the permanent establishment. The classical example is the exempted entrepreneur that instructs an establishment to purchase services in a country with a favourable regime – e.g., a low rate or an exemption – or instructs an establishment that is established outside the Union, while these services are intended for an establishment in a country with a less favourable regime.

If this occurs, the idea is that based on art. 44 VAT Directive (text as from 2010) the services purchased are taxed in the country of the establishment that has

7. ECJ 23 March 2006, case C-210/04, VN 2006/18.25 (FCE Bank).

8. ECJ 20 February 1997, case C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).

ordered them, while the charge on of the costs cannot be included in the taxation.

When applying art. 44 VAT Directive (text as from 2010), it will have to be possible to allocate the services to the permanent establishment in its capacity of customer for this abuse to be successful. This is not the case if objective visible circumstances show the services to be intended for another establishment *and* the supplier actually performs them for the other establishment.

Likewise, the abuse is unsuccessful when the supplier is neither established in the country of the permanent establishment/establishment ordering the services nor in the country of the permanent establishment/customer. The supplier will then invoice by applying the reverse charge procedure. The customer must declare VAT itself. The latter party does know for which establishment the services are intended.

Furthermore, abuse can be countered as follows.

1. If it concerns an establishment established outside the Union, the Member State can apply the option of art. 59bis, under b, VAT Directive and tax the services in the country where the effective use and enjoyment takes place.
2. Under art. 27 VAT Directive, fictive services can be assumed between establishments of an enterprise. In my view, however, art. 27 VAT Directive has not been written for situations in which services are purchased externally and charged on, but for work that establishments actually perform for each other. Hence, applying art. 27 VAT Directive to this type of situations should, as I see it, solely take place if the Member State effectively applies this rule for purely domestic situations as well.
3. Through the tenet of abuse of law.

***Deduction of VAT paid at the preceding stage with an entrepreneur with multiple establishments***

Four types of costs can be distinguished with an entrepreneur with multiple establishments.

1. Costs that directly and immediately relate to one or more taxable transactions performed by a permanent establishment.
2. Costs that directly and immediately relate to the whole enterprise carried on by a permanent establishment.
3. Costs incurred by the place of business, in its function as management of the company, which directly and immediately relate to the whole economic activity performed by the company.
4. Costs that are not listed under the cost categories referred to under 1 up to and including 3.

Where establishments do not charge on mutual costs and they are not compensated for work they perform for each other, the costs referred to under 1 and 2 form direct and general costs, respectively, of the permanent establishment. The taxability of the supplies of the permanent establishment determines the deduction. VAT on the costs referred to under 3 can be deducted in proportion to the turnover of the enterprise as a whole, i.e., of all permanent establishments. The decisive issue here, in my view, is whether the supplies of the permanent establishments in their own country are subject to VAT or exempted. The deduction in proportion to the turnover likewise applies when the place of business charges on the costs. The costs charged on are not decisive. There is no entitlement to deduction of VAT paid at the preceding stage for the costs referred to under 4.

If establishments are compensated for mutual work, this changes the deduction for the costs referred to under 1 and 2. Two situations may occur.

1. It concerns costs that are fully used to perform the work to the other establishment. The supply of the establishment will then have to be considered to be transparent. The costs can directly and immediately be allocated to one or multiple taxable transactions, or to all business operations of the establishment for which the work has been performed.
2. It concerns costs that are not fully used to perform the work to the other establishment. In that case, the amount paid by the establishment for which the work has been performed will have to be fictitiously included as relevant turnover to determine the entitlement to deduct. If the establishment for which the work has been performed is only partially entitled to deduction of VAT paid at the preceding stage, the amount paid for the work must first be subjected to the pro rata of the establishment for which the work has been performed.

#### ***Permanent establishment and fiscal unity***

As long as there is no mandatory fiscal unity that is applicable in all Member States, I take the position that only business units of an entrepreneur established in the Netherlands should be allowed to be part of a fiscal unity in the Netherlands. A different view leads to improper gains and losses, because the foreign business unit's entitlement to deduction will be determined in its own country based on that unit's supplies. This would include its supplies for the other entrepreneurs of the fiscal unity, while those supplies are not taxable in the country of the fiscal unity, because they take place within that fiscal unity.

The principle that no taxable supplies take place between the place of business and the permanent establishment continues to be valid, in my view, even if, e.g., the permanent establishment does form part of a fiscal unity, while the place of business does not. The financial position of the permanent establishment continues to be dependent on the affairs of the party having legal

personality as a whole. Since the party having legal personality – of which it forms part – is the taxable person or customer, it cannot claim that status.

The result of this conclusion may even be that the services of the foreign business unit for Dutch companies that form part of a fiscal unity are tax-free. It is not the foreign business unit, but the party having legal personality as such that performs the services. These services are taxed in the Netherlands if it falls within the scope of art. 44 VAT Directive (text as from 2010), because the fiscal unity is established in the Netherlands. Here, the party having legal personality that performs the services forms part of that fiscal unity.

### **Desirable law**

#### ***Place of business based on effective business operations***

The basic assumptions that lay at the foundation of the rules governing the place of services show that an interpretation of the place of establishment that corresponds with the effective business operations is desirable. However, on interpreting the place of business as a place of establishment, no consideration is given to where the effective business operations take place. I argue that for services supplied to consumers which are subject to Art. 45 VAT Directive (text from 2010), the permanent establishment – which does align with the effective business operations – as a place of establishment offers insufficient guarantees that taxation will effectively be levied in the country of consumption and the country of spending.

Not all supplies can be allocated to a certain permanent establishment. In such instances the place of business is relied on: a place of establishment where the effective business operations do not play any role whatsoever. In my opinion, it would thus be desirable to have the effective business operations play a role in the question where an entrepreneur is established. For non-taxable legal entities and partnerships this could be the place where they effectively perform their activities.

If there is only one place from which the taxable person offers and renders supplies, the taxable person has its effective business operations in that place. If multiple places can be indicated from which these activities take place, it should be examined where the entrepreneur performs other functions, such as central purchasing, research, accounting and management of the entity that conducts the business. The same applies if there are only establishments that offer and render part of the supplies. Particularly in situations where these functions have been transferred to one of the establishments where supplies are offered and rendered, that place can be considered the place of business. The extent of the supplies that are rendered from each of the establishments cannot be decisive in this respect: this could, for instance, result in one

establishment qualifying as the place of business one day and another establishment the other day. If the other functions have not been transferred to an establishment that offers and renders the supplies, then the place from which those other functions are performed is, as such, decisive.

The place of business must have a certain permanent nature. The taxable person or non-taxable person should preferably have the intention to regard the establishment as its primary establishment for an indefinite period of time.

***Permanent establishment with outsourcing***

In the DFDS case,<sup>9</sup> on paper the consumer concluded an agreement with the Danish parent company DFDS A/S to supply the services. The services were, however, offered to and performed by the subsidiary DFDS Ltd. in the United Kingdom. In my view it is desirable in those situations to be able to assume the presence of a permanent establishment in the country where the establishment that offers and performs the services, in this case DFDS Ltd., is located. Entrepreneurs that offer and perform their services in the same country will otherwise be taxed differently, when a formal contract has been concluded with an entity in another country.

However, where the Court of Justice establishes a connection with the competition law, I take a different position: it will have to be seen whether a situation occurs that is comparable to the situation where the establishment ordering the service has its own permanent establishment in the country where the services are offered and performed. To this end, if it is to concern a permanent establishment in the country of the entrepreneur hired, four cumulative conditions will have to be fulfilled.

1. It concerns a physical structure, staff and technical means.
2. At this physical structure negotiations take place on behalf of the establishment ordering the service about contracts, the price of the services to be supplied and contracts are concluded here. It must concern certain representative powers. Having to consult the establishment ordering the service in the event of large financial interests, does not mean that this condition is not met.
3. Likewise, at the physical structure the services are offered on behalf of the establishment ordering the service. The physical structure must deal with the characteristic and essential elements of the supply of services.
4. This occurs regularly. It concerns the absolute amount of time spent.

The activities performed do not have to be limited to one or a few principals. More than one entrepreneur can have a permanent establishment at the same place when the four conditions mentioned are met.

9. ECJ 20 February 1997, case C-260/95, VN 1997, blz. 1662 (DFDS).



***Absence of an establishment and bona fide supplier***

If art. 44 VAT Directive (text from 2010) applies, the supplier must determine where the customer is established. This poses the problem that a supplier may assume that its customer has an establishment in a country, whereas this is factually not the case. I argue that it is important to provide for such situations. However, in my view, no adequate solution is offered by generally qualifying establishments as permanent establishments, also where these do not supply services. Some possible solutions are:

1. Taxation in the country that has provided the VAT identification number, with the VAT liability being shifted to the customer if the supplier is not established in this country.
2. A regulation that prevents a bona fide supplier from being faced with supplementary tax assessments in its own country due to:
  - a. allocation of taxation to the country where – in the supplier's view – the customer has an establishment;
  - b. transfer of the VAT liability to the customer in such instances.

In my view, a supplier is bona fide if three conditions are met:

1. The supplier always has contact with one or multiple persons of a certain location, who ordered the services to be supplied and to whom the former effectively supplies the service, too.
2. Based on, e.g., the nature of the service requested, its volume or the customer's intended use thereof, the supplier could reasonably be under the impression that it supplies the service to the place of business or permanent establishment of this entrepreneur.
3. The supplier has a VAT identification number of the recipient, which has been provided by the authorities of the country where the supposed place of business or permanent establishment is established.

If the first solution is accepted, the equalization with taxable persons of art. 43 VAT Directive (text as from 2010) of non-taxable persons and taxable persons with a non-entrepreneur's part, if they purchase services with their non-entrepreneur's part, will have to be annulled. They should be subject to the rules governing services to non-taxable persons. The obligation for the supplier to find out whether he is dealing with a taxable person or a non-taxable person should not be too onerous. This is why the non-taxable person should be prohibited from providing a VAT identification number, subject to a penalty or liability for VAT due. An alternative will have to be found for exempted entrepreneurs, too. A criterion involving taxation in the same country would be sufficient, so it would be irrelevant as to whether they purchase services with an entrepreneur established their own country or in another country.

Exempted entrepreneurs are not final consumers. So, in my opinion the thought of taxation in the country of consumption and country of spending

does not apply to them. Entrepreneurs performing both taxed and exempted supplies cannot be treated as fully exempted entrepreneurs, as this would constitute unequal treatment vis-à-vis entrepreneurs performing the same taxed, but not exempted, supplies. It is difficult to implement the solution under 1, partly due to these entrepreneurs' position. The solution under 2b is easier to accept for the Commission, because with this solution the place of services is not different.



## TREFWOORDENREGISTER

### A

aandeelhouders, woonplaats van de	7.2.2
aandeelhoudersvergaderingen, plaats waar de – worden gehouden	7.2.2
aansprakelijkheid, hoofdelijke	9.4.2
aansprakelijkheidsregeling	5.2.1
administratie, plaats waar de – wordt gevoerd	7.2.2
afhankelijkheid	6 4.4.7
afnemer	8.2.4.4, 9.2.4, 9.2.6, 8.2.4.2
af trek van voorbelasting	9.3.2
agent	7.7.3
agentschap	6.2.4
algemeen beleid	7.2.2
algemene kosten	9.3.2
algemene leiding	7.2.2

### B

baatbeginsel	3.3.2.2, 3.3.3.1 t/m 3.3.3.4
– in enge zin	3.3.3.2
– in ruime zin	3.3.3.2
bankzaken, plaats waar – worden geregeld	7.2.2
bedrijfsinrichting	6.4.4.2, 6.4.5.3
bedrijfsuitoefening	
– normale	6.4.4.7
– werkelijke	4.3.1, 7.2.2, 7.2.3, 7.7.2, 8.4.2, 8.4.4
– zetel van	4.2.2, 4.2.6, 5.3.1, 7.2.1
– in enge zin	7.7.2
– in ruime zin	7.7.2
begin van de vaste inrichting	8.2.3
beginsel van gelijke behandeling	2.3.1, 2.3.2
belastingontwijking	3.5.4.3, 9.4.4

belastingplichtige	6.4.1, 9.2.4
belastingstelsel, samenhang van het	9.4.4
belemmering	3.4.2
beschikken	7.3.3
besteding, land van	3.3.3.4, 3.5.2.1
bestedingsbelasting	2.2.2
bestuur	7.2.2
bestuursvergadering, plaats van	7.2.2
betrokkenheid	4.2.6, 5.2.4, 7.4.3, 7.5, 9.3.4
bevoegdheidsconflict	7.4.2
bewegende vaste inrichting	7.4.3.3
binnenlands belastingplichtige	6.4.1
buitenlands belastingplichtige	6.4.1

## C

centraal bestuur, plaats van het	7.2.2
clearingsysteem	3.5.2.3
coherentie, fiscale	3.4.2
commissionair	7.7.3
communautaire begrippen	1.4
consumptie export neutraliteit	3.4.3
consumptie import neutraliteit	3.4.3
consumptiebelasting	2.2.2
contracttheorie	3.3.2.1
cumulatief cascadesysteem	2.3.1, 3.4.4
cumulatieve heffing	3.2

## D

dagelijkse leiding	7.3.2
directe discriminatie	3.4.2
directeur-grootaandeelhouder	9.2.5
discriminatie	3.4.2
dispariteit	3.4.2
doelmatigheid	2.2.3
duurzaamheid	6.4.4.2, 7.4.3.1 t/m 7.4.3.3, 7.7.2

## E

economisch risico	9.2.2, 9.2.5, 9.4.5
economische activiteit	6.3.3
economische afhankelijkheid	6.4.4.7
economische verwevenheid	9.4.2
één-loket-systeem	3.5.2.3, 8.3.4
eenmalige heffing	3.2

---

EESV	7.2.4
eigen goederen, overbrenging van	9.2.6
einde van de vaste inrichting	8.2.3
Europese Coöperatieve vennootschap (de SCE)	7.2.2
Europese naamloze vennootschap (de SE)	7.2.2
externe kosten	9.2.3, 9.2.6
externe neutraliteit	2.3.1
<b>F</b>	
fabrikantenbelasting	3.2
feitelijke leiding	6.4.3
filiaal	6.2.3, 6.2.4
financieringsmaatschappij	7.2.3
fiscaal rationele oplossing	7.4.2
fiscale coherentie	3.4.2
fiscale eenheid	7.2.1, 7.2.6, 9.2.4, 9.4.1, 9.4.3, 9.4.4, 9.4.5
flexibiliteit	3.5.5.1
forum rei	6.2.4
fraude	3.5.4.3
'full tax credit'	3.3.3.3
fysieke macht, theorie van de	3.3.2.3
<b>G</b>	
gebruikelijke verblijfplaats	4.2.6, 7.6, 8.3.3
– van een natuurlijk persoon	7.6
– van een rechtspersoon	7.6
– van een samenwerkingsverband	7.6
gelijke behandeling, beginsel van	2.3.1, 2.3.2
genot	8.2.4.2, 8.2.4.3
geografische beperking	7.4.3.3
<b>H</b>	
heffen, indirecte wijze van	2.2.3, 3.2
heffingen	3.2
heffingsbevoegdheden, evenwichtige verdeling van	9.4.4
hoofdbestuur	6.3.2
hoofdbestuurders, woonplaats van de	7.2.2
hoofdelijke aansprakelijkheid	9.4.2
hoofdvestiging	6.3.2
houdstermaatschappij	7.2.3
hulpwerkzaamheden	6.4.4.6, 6.4.5.6

## I

ieder	9.2.4
incorporatieleer	6.3.2, deel II
indirecte discriminatie	3.4.2
indirecte wijze van heffen	2.2.3, 3.2
integratieheffing	9.2.6
internationale bevoegdhedenrecht	6.2.4
interne kosten	9.2.3, 9.2.6
interne markt	3.4.2
'is gevestigd'	4.2.2, 8.3.2, 9.4.3

## J

juridisch gezien zelfstandig	9.2.4
juridische afhankelijkheid	6.4.4.7

## K

kantoor	6.2.3
kapitaal export neutraliteit	3.4.3
kapitaal import neutraliteit	3.4.3
kleinhandelsbelasting	3.2
kop-staartvervoer	3.7.3

## L

land van besteding	3.3.3.4, 3.5.2.1
land van verbruik	3.3.3.4, 9.4.5
ledenvergaderingen, plaats waar – de worden gehouden	7.2.2
levering	8.2.4.2

## M

meermalige heffing	3.2
misbruik	
– van recht	3.5.4.3, 9.2.6
– voorkoming van	9.4.4

## N

natuurlijk persoon	
– gebruikelijke verblijfplaats van een	7.6
– woonplaats van een	7.6
– zetel van bedrijfsuitoefening van een	7.2.5
neutraliteitsbeginsel	2.1, 3.4.1
niet-belastingplichtige, vaste inrichting van een	8.3.4
niet-cumulatieve heffingen	3.2
normale bedrijfsuitoefening	6.4.4.7

**O**

onafhankelijkheid	6.4.4.7
onderdaan	6.3.2
onderzoeksplicht	8.4.3
ongewenst gebruik	3.5.4.3
oprichting, recht van	7.2.2
'ordinary tax credit'	3.3.3.3, 3.4.3
overbrenging van eigen goederen	9.2.6

**P**

passieve vestiging	8.2.2
personeel en middelen	7.3.2
persoon	9.2.4, 9.4.3
plaats	
– van het centrale bestuur	7.2.2
– waar de aandeelhouders- of ledenvergaderingen worden gehouden	7.2.2
– waar de administratie wordt gevoerd	7.2.2
– waar de bestuurders vergaderen	7.2.2
– waar financiële, maar vooral bankzaken worden geregeld	7.2.2
– waar het algemene beleid wordt bepaald	7.2.2
positieve recht	1.3, 7.1, 7.7.1
pro rata	9.3.2
productie export neutraliteit	3.4.3
productie import neutraliteit	3.4.3
proportionaliteitsvereiste	3.4.2

**R**

recht	
– op aftrek van voorbelasting	8.2.4.4
– van oprichting	7.2.2
– van vestiging	9.4.4
rechtsbetrekking	8.2.4.2, 8.2.4.3
rechtskarakter	2.2.1
rechtspersoon	
– gebruikelijke verblijfplaats van een	7.6
– woonplaats van een	7.6
rechtszekerheid	3.5.3.1, 6.2.2, 6.2.4, 8.2.4.5, 9.2.6
regelmatig	6.4.4.7
right of use	6.4.4.2
rule of reason	3.4.2



## S

samenhang van het belastingstelsel	9.4.4
samenwerkingsverband	
– gebruikelijke verblijfplaats van een	7.6
– woonplaats van een	7.6
secundaire vestigingsrecht	6.3.3
soevereiniteitstheorie	3.3.2.4
statutaire zetel	7.2.2

## T

te goeder trouw	8.4.3
territoriale beperking	9.4.3, 9.4.4
teruggaafverzoek	4.2.3
theorie van de fysieke macht	3.3.2.3
theorie van de werkelijke zetel	deel II
tie-breaker rule	6.4.2
toerekening	7.4.2, 7.4.3, 8.2.4.5
tweede woonplaats	8.3.3
tweede woonstede	6.2.3

## U

uitbesteding	7.7.3
uitvoering van werk	6.4.4.4, 6.4.5.5

## V

vast naar plaats	6.4.4.2, 6.4.5.3, 7.4.3.1
vast naar tijd	6.4.4.2, 7.4.3.1
vaste inrichting	4.2.6, 4.3.1, 4.3.2, 5.2.2, 5.2.3, 5.3.2, 6.4.4.2, 7.3.1
– begin van de	8.2.3
– bewegende	7.4.3.3
– einde van de	8.2.3
– van een niet-belastingplichtige	8.3.4
vaste vertegenwoordiger	6.4.4.7, 6.4.5.7, 7.3.3
verblijfplaats, gebruikelijke	4.2.6, 7.6, 8.3.3
verbruik	3.7.2
– land van	3.3.3.4, 9.4.5
verbruiksbelasting	2.2.2
vergoedingstheorie	3.3.2.2
verleggingsregeling	3.6, 4.2.2, 5.2.1, 5.2.4, 7.5, 8.3.2, 9.4.3
verzoenende interpretatie	1.4

---

vestiging	
– passieve	8.2.2
– recht van	9.4.4
vestigingsplaats	6.4.3, 6.4.5.2
vestigingsrecht, secundair	6.3.3
voorbelaasting	
– recht op aftrek van	8.2.4.4, 9.3.2
voorbereidende werkzaamheden	6.4.4.6, 6.4.5.6
voorkoming van misbruik	9.4.4
<b>W</b>	
wenselijk recht	1.3, 7.1, 7.7.1
werkelijke bedrijfsuitoefening	4.3.1, 7.2.2, 7.2.3, 7.7.2, 8.4.2, 8.4.4
– in enge zin	7.7.2
– in ruime zin	7.7.2
wettelijke zetel, theorie van de woonplaats	deel II
– van de aandeelhouders	4.2.6, 6.4.2, 6.4.5.1, 7.6, 8.3.3
– van de hoofdbestuurders	7.2.2
– van een natuurlijk persoon	7.2.2
– van een rechtspersoon	7.6
woonstede	7.6
	6.2.2
<b>Z</b>	
zelfstandig	7.3.2, 7.3.3, 9.2.2, 9.2.5
zelfstandigheid	9.2.4
zetel van bedrijfsuitoefening	4.2.2, 4.2.6, 5.3.1, 7.2.1
– van een fiscale eenheid	7.2.6
– van een rechtspersoon	7.2.2
– van samenwerkingsverbanden	7.2.4
– van natuurlijk personen	7.2.5



## CURRICULUM VITAE

Madeleine Merx, geboren op 24 augustus 1982 te Oosterhout, behaalde in 2000 het VWO-diploma aan het Dongemondcollege te Raamsdonksveer. Daarna studeerde zij fiscaal recht aan de Universiteit van Tilburg. In 2004 studeerde zij cum laude af. Vanaf 1 november 2004 is zij werkzaam voor Deloitte Belastingadviseurs in Breda. Daarnaast is zij vaste medewerker van btw-bulletin en Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht. Zij heeft diverse publicaties op haar naam staan, onder meer in het Weekblad Fiscaal Recht.

Madeleine Merx is in 2009 getrouwd met Daniel van den Braak en heeft een dochter, Anna.

